MANUAL PRÁCTICO

Impuesto sobre el Valor Añadido

IVA 2017

Agencia Tributaria
www.agenciatributaria.es

MANUAL PRÁCTICO

IVA 2017

Agencia Tributaria

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA

www.agenciatributaria.es

Advertencia

Esta edición del Manual Práctico IVA 2017 se cerró en septiembre de 2017 en base a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido publicada hasta dicha fecha.

Cualquier modificación posterior en las normas del IVA aplicables a dicho ejercicio deberá ser tenida en cuenta.

N.I.P.O.: 170-17-006-1
ISBN: 978-84-945432-7-2
Depósito legal: M-26735-2017
Impreso en: Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado

FSC
MIXTO
Papel
FSC® C077825

PRESENTACIÓN

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) tiene entre sus principales objetivos el compromiso de minimizar los costes indirectos que deben asumir los ciudadanos en sus relaciones con la Hacienda Pública.

Fiel a este compromiso y con el fin de facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la Agencia Tributaria pone a su disposición este Manual Práctico del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) para el año 2017, en el que pueden distinguirse tres partes claramente diferenciadas.

En la primera de ellas se enumeran las principales novedades legislativas y reglamentarias que han afectado al IVA en el año 2017.

La segunda pretende facilitar la comprensión del Impuesto, tanto en lo que se refiere a los conceptos que en él se utilizan, como en cuanto a su funcionamiento, recogiendo gran parte de la casuística del IVA ilustrada con numerosos ejemplos prácticos.

Por último, la tercera parte está dedicada a informar de cuáles son las obligaciones fiscales relacionadas con este Impuesto y cómo deben ser cumplidas. Estas obligaciones, que afectan a los sujetos pasivos del IVA, incluyen desde la realización de las declaraciones, tanto liquidatorias como informativas, hasta las obligaciones de facturación y registro.

Aprovechamos la ocasión para recordarle que en nuestra página web (www.agenciatributaria.es) tiene información detallada sobre éste y otros impuestos, que también puede obtener información por teléfono (901 33 55 33) y que en todas las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria existe un Servicio de Información dispuesto a resolver las consultas que desee hacer sobre materias tributarias y ayudarle en la cumplimentación de sus declaraciones.

Asimismo, le informamos que para la cumplimentación de la declaración resumen anual del IVA (modelo 390) puede utilizar el formulario web puesto a disposición en la Sede electrónica de la Agencia Tributaria.

Departamento de Gestión Tributaria

Índice general

Capítulo 1. Novedades a destacar en 2017

Sumario

1. Régimen de devolución a viajeros.

2. Real Decreto 669/1986, de 21 de marzo.

3. Régimen simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP).

4. Suministro Inmediato de Información: Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido llevado a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

5. Opciones y comunicaciones censales relacionadas con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

6. Declaración-resumen anual del IVA (Modelo 390): Modificaciones de la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre.

7. Modificación del modelo 303, de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (Anexo V de la Orden), y del modelo 322 de «Grupo de entidades».

8. Baja extraordinaria en el REDEME y renuncia extraordinaria a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades durante el 2017.

9. Exenciones en operaciones interiores.

10. Tipos impositivos reducidos.

11. No sujeción al IVA de los servicios prestados por abogados y produradores en el marzo de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita.

12. Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016.

1. Régimen de devolución a viajeros.

El artículo primero. Uno del Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, incorpora el desarrollo normativo del denominado proyecto "DIVA", vigente a partir del 1 de enero de 2017, modificando la redacción del artículo 9.1.2º.B) del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El nuevo sistema, de carácter voluntario, se basa en la sustitución del diligenciado de la factura para acreditar la salida de la mercancía del territorio de la Comunidad por el sellado digital del documento electrónico de reembolso para obtener la devolución del IVA de viajeros (prevista en el artículo 21. 2º A) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido).

Este documento electrónico de reembolso (formulario DIVA) se trata de un documento disponible en la Sede electrónica de la AEAT en el que se consignará los bienes adquiridos, el IVA, la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte del viajero.

2. Real Decreto 669/1986, de 21 de marzo.

El artículo primero. Quince del Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, modifica la letra a) de la disposición adicional cuarta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con esta modificación se actualiza el contenido del Real Decreto 669/1986, de 21 de marzo, por el que se precisa el alcance de la sustitución de determinados impuestos por el Impuesto sobre el Valor Añadido, en aplicación de convenios con los Estados Unidos de América, para adaptarlo a normativas posteriores.

3. Régimen simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP).

El apartado Dieciséis del artículo primero del Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, añade una disposición transitoria tercera en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con el objetivo de adaptar para el ejercicio 2017, los límites que determinan la exclusión de los regímenes simplificado y agricultura, ganadería y pesca previstos reglamentariamente a lo dispuesto en la disposición transitoria decimotercera de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Estos límites aplicables para el ejercicio 2017 son los siguientes:

- En el caso del régimen simplificado, volumen de ingresos en el año inmediato anterior:
  - conjunto de actividades, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas: 250.000 euros
  - actividades agrícolas, forestales y ganaderas: 250.000 euros.
- En el caso del REAGP, volumen de ingresos en el año inmediato anterior:
  - operaciones comprendidas en el régimen especial: 250.000 euros
  - restantes actividades: 250.000 euros.

- En ambos regímenes, volumen de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios en el año inmediato anterior, excluidas las relativas al inmovilizado: 250.000 euros.

4. Suministro Inmediato de Información: Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido llevado a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Los apartados Tres a Catorce del artículo primero del Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, recogen las modificaciones requeridas para desarrollar en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido el nuevo sistema de llevanza de Libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria (SII).

Esta nueva forma de cumplir con la obligación de llevar los Libros registro del IVA supone el suministro electrónico de los registros de facturación en un período breve de tiempo, acercando el momento del registro o contabilización de las facturas al de realización efectiva de la operación económica que subyace a las mismas.

La regulación de esta obligación se puede detallar atendiendo a los siguientes aspectos:

- Ámbito subjetivo: regulado en los artículos 62.6 y 71.3.5º del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Suministro Inmediato de Información es obligatorio para los empresarios y profesionales y otros sujetos pasivos cuyo periodo de liquidación coincida con el mes natural: empresas cuyo volumen de operaciones a efectos del IVA en el año natural inmediato anterior sea superior a 6.010.121,04 euros, grupos de IVA e inscritos en el REDEME (Registro de Devolución mensual del IVA) (artículo 71.3 Reglamento del IVA).

Igualmente lo podrán utilizar de forma voluntaria quienes ejerzan la opción a través de la correspondiente declaración censal, en cuyo caso, su período de declaración será mensual.

La opción por la llevanza electrónica de los libros registro del IVA se regula en el artículo 68 bis del Reglamento del IVA, y debe ejercerse durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto mediante la presentación de la correspondiente declaración censal (modelo 036) o al tiempo de presentar la declaración de comienzo de actividad surtiendo efecto, en este caso, en el año natural en curso.

La opción para aplicar el Suministro Inmediato de Información desde el 1 de julio de 2017 se deberá realizar durante el mes de junio.

Esta opción se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma, debiendo cumplir con las obligaciones del Suministro Inmediato de Información al menos el año en que se opte.

La renuncia deberá ejercitarse mediante la presentación también de declaración censal (modelo 036) en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

La exclusión del REDEME supondrá la exclusión del Suministro Inmediato de Información con efectos desde el primer día del período de liquidación en el que se haya notificado el acuerdo de exclusión, salvo que el periodo de liquidación siga siendo mensual.

El cese en el régimen especial del grupo de entidades determinará el cese en el Suministro Inmediato de Información con efectos desde que se produzca aquel, salvo que el periodo de liquidación siga siendo mensual.

• Información a suministrar a través del SII (artículos 62.6, 63.3 y 64.4 RIVA):

Las entidades incluidas en el Suministro Inmediato de Información, además de la información prevista para los Libros registro tradicionales, incluirán:

- Libro registro de facturas emitidas:
  - Tipo de factura: completa o simplificada, facturas expedidas por terceros y recibos del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca entre otros.
  - Identificación de rectificación registral
  - Descripción de la operación
  - Facturas rectificativas: identificación como tales, referencia de la factura rectificada o las especificaciones que se modifican.
  - Facturas sustitutivas: referencia de las facturas sustituidas o las especificaciones que se sustituyen.
  - Facturación por terceros o por el destinatario
  - Inversión del sujeto pasivo
  - Regímenes especiales (agencias de viaje, REBU, RECC, grupo de entidades, oro de inversión)
  - Período de liquidación de las operaciones.
  - Indicación de operación no sujeta / exenta.
  - Acuerdo AEAT de facturación en su caso.
  - Otra información con trascendencia tributaria determinada a través de Orden ministerial.
- Libro registro de facturas recibidas:
  - El número de recepción se sustituye por el número y serie de la factura
  - Identificación de rectificación registral
  - Descripción de la operación
  - Facturación por destinatario
  - Inversión del sujeto pasivo
  - Adquisición intracomunitaria de bienes.
  - Regímenes especiales (agencias de viaje, REBU, RECC, grupo de entidades)
  - Cuota tributaria deducible del período de liquidación
  - Período de liquidación en el que se registran las operaciones.
  - Fecha contable y número de documento aduanero (DUA) en el caso de importaciones.
  - Otra información con trascendencia tributaria determinada a través de Orden ministerial.

El suministro electrónico de los registros de facturación se realizará a través de la Sede Electrónica de la AEAT mediante un servicio web o a través de un formulario electrónico, conforme con los campos de registro aprobados en la correspondiente Orden ministerial.

En el supuesto de facturas simplificadas, emitidas o recibidas, se podrán agrupar, siempre que cumplan determinados requisitos, y enviar los registros de facturación del correspondiente asiento resumen.

La AEAT ofrecerá datos de contraste de los registros de facturación suministrados, poniendo a disposición del contribuyente la información obtenida de aquellos clientes y proveedores que apliquen el Suministro Inmediato de Información. De esta forma, el sistema constituirá una herramienta de asistencia en la elaboración de las declaraciones-liquidaciones por el IVA.

• Plazos para la remisión electrónica de las anotaciones registrales (artículo 69 bis RIVA, disposición adicional única y disposición transitoria cuarta del RD 596/2016):

- Facturas expedidas: cuatro días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, en cuyo caso, dicho plazo será de ocho días naturales. En ambos supuestos el suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del impuesto.
- Facturas recibidas: cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura o del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas cuando se trate de importaciones y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación en que se hayan incluido las operaciones.
- Determinadas operaciones intracomunitarias (envío o recepción de bienes muebles corporales para su utilización temporal o para la realización de informes periciales, reparaciones y trabajos sobre los mismos): cuatro días naturales desde el momento de inicio de la expedición o transporte, o en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes.

El plazo de cuatro días naturales a que se refieren estos tres párrafos anteriores será de ocho días naturales para el envío de los registros de facturación correspondientes al periodo comprendido entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2017.

- Libro registro de bienes de inversión: la totalidad de los registros se remitirán dentro del plazo de presentación del último periodo de liquidación.

Se excluyen del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.

Los sujetos pasivos que apliquen el Suministro Inmediato de Información desde el 1 de julio de 2017, salvo aquellos inscritos en el REDEME, estarán obligados a remitir los registros de facturación del primer semestre de 2017 antes del 1 de enero de 2018.

• Plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones (artículos 61 ter.3 y 71.4 RIVA):

Con efectos para las autoliquidaciones correspondientes al mes de julio de 2017, se amplía para los sujetos pasivos incluidos en la obligación de llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, hasta los treinta primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.

• Eliminación de obligaciones formales para los sujetos pasivos incluidos en la obligación de llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT (art. 32.f) y 36.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de

las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y disposición transitoria segunda Real Decreto 596/2016):

Se exonera a los sujetos pasivos que apliquen el Suministro Inmediato de Información de presentar las siguientes declaraciones informativas:

- Declaración de operaciones con terceras personas, modelo 347, a partir del período correspondiente a 2017.
- Declaración informativa con el contenido de los libros registro, modelo 340, para los sujetos pasivos inscritos en el REDEME. La supresión afectará a las declaraciones relativas a la información a suministrar a partir del período correspondiente a julio de 2017.
- Declaración resumen anual del IVA, modelo 390.

• Las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se regulan en la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo (BOE 15 de mayo).

La finalidad de la referida Orden ministerial es el desarrollo de las modificaciones necesarias para la correcta implementación del Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 6 de diciembre). Para ello, se introducen los siguientes cambios normativos:

Se realiza el desarrollo de los campos de registro a informar en los Libros registro del IVA y de la forma en que se realizará este suministro a través de la Sede electrónica de la AEAT.

- Respecto al contenido de los Libros registro de facturas expedidas:

• Se establece la tipología de registros de facturas: completa, simplificada, rectificativa, emitida en sustitución de facturas simplificadas o asiento resumen.

• Se indica cuales de las operaciones con trascendencia tributaria que hasta ahora venían informándose a través del modelo 347 o 340 deben identificarse: facturación de agencias de viajes de acuerdo con la D.A.4ª del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, operaciones de arrendamiento de local de negocio, cobros por cuenta de terceros de honorarios profesionales, importes percibidos en transmisiones de inmuebles sujetas a IVA, importes percibidos en metálico de más de 6.000 euros al año y operaciones de entidades aseguradoras por las que no se expida factura. Estas dos últimas operaciones se informan con carácter anual.

- Respecto al contenido de los Libros registro de facturas recibidas:

• Se establece la tipología de registros de facturas: completa, simplificada, asiento resumen, documento aduanero (DUA) y justificantes contables. La identificación de la factura recibida como rectificativa o en sustitución de facturas simplificadas es opcional para el receptor.

• Se indica cuales de las operaciones con trascendencia tributaria que hasta ahora venían informándose a través del modelo 347 o 340 deben identificarse: operaciones de arrendamiento de local de negocio, adquisiciones de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional realizadas por entes públicos, compras de las agencias de viajes que facturen de acuerdo con D.A.4ª del Reglamento por el que se regulan las obli-

gaciones de facturación y operaciones de entidades aseguradoras por las que no se expida factura. Estas dos últimas operaciones se informan con carácter anual.

- En el ANEXO I de la Orden se recogen los campos de registro a informar de acuerdo con lo desarrollado en la misma y con lo previsto en los artículos 63 a 66 del Reglamento del IVA. El formato y diseño de los mensajes informáticos a enviar se ajustará a estos campos recogidos en el ANEXO I y su formato y diseño serán los que consten en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet.

- Para aquellos casos en los que existan autorizaciones de simplificación en materia de facturación o relativas a sistemas de registro específicos de acuerdo con el artículo 62.5 del Reglamento del IVA, deberá enviarse la autorización correspondiente con carácter previo al suministro de registros de facturación que se refieran a las mismas. El número de registro obtenido al enviar la autorización será un campo más a informar en cada mensaje informático.

- El procedimiento para realizar el suministro será:

• Mediante los servicios web basados en el intercambio de mensajes en formato XML. Cada uno de estos mensajes contendrá un número máximo de registros de facturación por envío. Este número máximo será el que se defina en la Sede electrónica de la AEAT en Internet. (Actualmente este número máximo de registros por cada envío es de 10.000, no obstante el número de envíos es ilimitado).

Solo se pueden realizar envíos con certificado electrónico.

• Mediante la utilización del formulario web. Se permitirá el suministro de los registros de facturación de forma individual.

Los envíos se pueden realizar con certificado electrónico, y en su caso con cl@ve PIN (persona física titular del libro o apoderada).

- Se determina la información que debe suministrarse en relación con el primer semestre de 2017 a que se refiere la disposición adicional única del Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, así como el modo de envío de la misma.

5. Opciones y comunicaciones censales relacionadas con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Modificación de las declaraciones censales (modelos 036 y 037), para habilitar en el modelo 036 la opción y renuncia a la llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT y la comunicación de que la obligación de expedir factura se está realizando por los destinatarios de las operaciones o por terceros, en los términos del artículo 5.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. (ANEXO II de la Orden).

6. Declaración-resumen anual del IVA (Modelo 390): Modificaciones de la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre.

• El artículo tercero de la Orden HAP/1626/2016, de 6 de octubre (BOE 11 de octubre), modifica la redacción del artículo 1 de la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el anexo I de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, mo-

dificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, con la finalidad de aclarar la aplicación de la exoneración de la obligación de presentar la declaración-resumen anual modelo 390 a la que habilitan los apartados 1 y 7 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Con esta modificación se precisa que la exoneración no tiene carácter opcional de modo que los sujetos pasivos incluidos en los colectivos delimitados en el referido artículo (contribuyentes que, tributando solo en territorio común, realicen exclusivamente actividades que tributen en régimen simplificado y/o arrendamiento de bienes inmuebles urbanos) deberán cumplimentar el apartado específico reservado a los mismos que se requiere en la autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al último periodo de liquidación del ejercicio (casillas 80 a 88).

- La disposición final quinta de la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo (BOE 15 DE de mayo), vuelve a modificar la redacción del artículo 1 de la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el anexo I de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, para proceder a incluir a los sujetos pasivos que deban llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT de acuerdo con lo previsto en el artículo 62.6 del RIVA dentro del colectivo que va a quedar exonerado de la obligación de presentar dicha declaración.

No obstante, no procederá exoneración de presentación de dicho modelo, cuando los anteriores colectivos no tengan la obligación de presentar la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del ejercicio.

7. Modificación del modelo 303, de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (ANEXO V de la Orden), y del modelo 322 de «Grupo de entidades».

Las disposiciones finales segunda, tercera y cuarta de la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo (BOE 15 DE de mayo), modifican el modelo 303, de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, (ANEXO IV de la Orden), y el Modelo 322, Grupo de entidades. Modelo individual. Autoliquidación mensual, para exigir determinada información adicional en el modelo de autoliquidación correspondiente al último periodo de declaración del colectivo de sujetos pasivos que queden obligados u opten a llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica.

Este detalle adicional contiene información sobre el tipo de actividades económicas a las que se refiere su declaración, en su caso, sobre el porcentaje de prorrata aplicable, sectores diferenciados y porcentajes de tributación a varias Administraciones, así como del detalle del volumen total de operaciones realizadas en el ejercicio.

También se modifican los plazos para la presentación de ambas declaraciones así como del modelo 353, Grupo de entidades, Modelo agregado, y el plazo para la presentación telemá-

tica con domiciliación de pago de las autoliquidaciones mensuales del IVA (Modelos 303 y 353).

8. Baja extraordinaria en el REDEME y renuncia extraordinaria a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades durante el 2017.

El Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE 27 de mayo), establece para el año 2017:

- Un plazo extraordinario para la solicitud de baja en el registro de devolución mensual (REDEME), que pudo efectuarse hasta el día 15 de junio de 2017 y con efectos de 1 de julio a través de la declaración censal modelo 036.
- Un plazo extraordinario para la renuncia a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades, que pudo efectuarse hasta el día 15 de junio de 2017 y con efectos de 1 de julio de ese año a través de la declaración censal modelo 039.
- La imposibilidad de optar por llevar los libros registros a través de la Sede electrónica de la AEAT por los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado durante el segundo semestre de 2017.

9. Exenciones en operaciones interiores.

La Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE 28 de junio), modifica con efectos de 29 de junio de 2017 y vigencia indefinida, la letra j) del artículo 20. Uno. 18º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, estableciendo que estarán exentas del impuesto las entregas de monedas de colección cuando son efectuadas por su emisor por un importe no superior a su valor facial.

10. Tipos impositivos reducidos.

La Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE 28 de junio), modifica:

- Con efectos de 29 de junio de 2017 y vigencia indefinida, al objeto de promover el acceso y difusión de la cultura, los números 2.º y 6.º del artículo 91. Uno.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, minorando el tipo impositivo aplicable a los espectáculos culturales en vivo, que pasan a tributar al 10 por ciento.

  Con esta modificación ya no se exceptúa expresamente la aplicación del tipo reducido a los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.
- Con efectos de 29 de junio de 2017 y vigencia indefinida, se modifica el primer guion del apartado octavo del anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, pasando a tributar al 10 por ciento las monturas de gafas graduadas para, de este modo, alinear su tributación con la que es aplicable a las gafas y lentes graduadas.

11. No sujeción al IVA de los servicios prestados por abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita.

El 22 de junio se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 2/2017, de 21 de junio, de modificación de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, modificando, con efectos desde 1 de enero de 2017 la referida Ley 1/1996, con el propósito, tal y como predica su exposición de motivos, "de incrementar las garantías que nuestro ordenamiento jurídico ofrece en materia de justicia gratuita, tanto para los ciudadanos como para los profesionales, la presente reforma pretende afianzar el carácter de servicio público de esta actividad prestacional, reforzándola y garantizando que esté debidamente subvencionada por los poderes públicos y reconociendo el abono de las correspondientes indemnizaciones a favor de los profesionales obligados a su prestación.".

De esta forma, la nueva regulación de la asistencia jurídica gratuita se fundamenta en dos principios fundamentales: su carácter obligatorio para los profesionales, abogados y procuradores, que deban realizar la prestación para dar cumplimiento al mandato contenido en el artículo 119 de la Constitución, así como que esta prestación será realizada a título gratuito por los referidos profesionales.

La Dirección General de Tributos en su contestación a la consulta vinculante de 30 de junio de 2017, número V1706-17, que ya se encuentra publicada en la página web del Ministerio de Hacienda y Función Pública, ha establecido que desde el 1 de enero de 2017, fecha de efectos de la nueva regulación del sistema de asistencia jurídica gratuita, los servicios prestados por abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

12. Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo de 27 de junio de 2016.

El 1 de julio de 2016 se ha publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos.

Esta Directiva tiene como objetivo la simplificación, modernización y armonización de las normas del IVA aplicables a los bonos, aclarando el trato que les corresponde a efectos del IVA a fin de garantizar que no se produzcan incongruencias respecto de las entregas de bonos entre Estados miembros.

De esta forma, se establece a escala de la Unión la definición de bonos, los diversos tipos de bonos y las normas del IVA relacionadas con la imposición de los bonos en la cadena de distribución.

Aunque esta Directiva entra en vigor al día siguiente de su publicación en el DOUE, sus disposiciones solo deben aplicarse a los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018.

Los Estados miembros disponen hasta el 31 de diciembre de 2018 para adoptar y publicar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para la transposición de la Directiva a la legislación interna. Estas disposiciones se aplicarán a partir del 1 de enero de 2019.

Capítulo 2. Introducción

Sumario

Qué es el IVA

El IVA es un impuesto de naturaleza indirecta porque recae sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica, concretamente, el consumo de bienes y servicios. Este impuesto grava tres clases de operaciones distintas, a saber:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales en el desarrollo de su actividad.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes que, en general, también son realizadas por empresarios o profesionales, aunque en ocasiones pueden ser realizadas por particulares (por ejemplo, adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos).
- Importaciones de bienes, cualquiera que sea quien las realice, ya sea empresario, profesional o particular.

Funcionamiento general del impuesto

En la aplicación del impuesto por los empresarios o profesionales se pueden distinguir dos aspectos:

1.º Por sus ventas o prestaciones de servicios repercuten a los adquirentes o destinatarios las cuotas del IVA que correspondan, con obligación de ingresarlas en el Tesoro.

2.º Por sus adquisiciones soportan cuotas que tienen derecho a deducir en sus autoliquidaciones periódicas. En cada liquidación se declara el IVA repercutido a los clientes, restando de éste el soportado en las compras y adquisiciones a los proveedores, pudiendo ser el resultado tanto positivo como negativo.

Si el resultado es positivo debe ingresarse en el Tesoro. Si es negativo, con carácter general, se compensa en las autoliquidaciones siguientes. Sólo si al final del ejercicio, en la última declaración presentada, el resultado es negativo o si se trata de sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual, en cualquier declaración, se puede optar por solicitar la devolución o bien compensar el saldo negativo en las liquidaciones siguientes.

Ejemplo:

En este ejemplo se pone de manifiesto el funcionamiento del impuesto. Se trata de un producto industrial cuya cadena de producción se inicia con la venta de materias primas para su transformación y que termina con la venta al consumidor final. Para simplificar, se supone que el empresario que vende las materias primas no ha soportado IVA. El tipo aplicado es el actual vigente del 21%.

	Precio sin impuesto	IVA repercutido (21%)	Precio de venta	IVA soportado	IVA a ingresar
Materias primas	100	21	121	0	21 - 0 = 21
Transformación	200	42	242	21	42 - 21 = 21
Mayorista	400	84	484	42	84 - 42 = 42
Venta por minorista	500	105	605	84	105 - 84 = 21
				TOTAL	**105**

Cada uno de los empresarios ha soportado el impuesto que le ha sido repercutido por su proveedor, siendo esta cuota la cantidad que pueden deducir al presentar sus correspondientes autoliquidaciones del IVA.

La repercusión final, es decir, el impuesto pagado por el consumidor final en concepto de IVA, ha sido 105 euros, que proviene de multiplicar el precio final del producto, 500 euros, por el tipo impositivo del 21%. Este impuesto ha sido ingresado en la Hacienda Pública poco a poco por cada empresario o profesional en función del valor añadido al bien o servicio en su concreta fase de producción y distribución.

El impuesto lo paga finalmente el consumidor final de los bienes, pero quienes lo ingresan en el Tesoro son los empresarios o profesionales que prestan los servicios o entregan los bienes.

Esquema general

En la aplicación del Impuesto, teniendo en cuenta lo que hemos visto hasta ahora, conviene distinguir dos partes claramente diferenciadas: el IVA devengado y el IVA soportado deducible.

1.º IVA devengado.

Para que se aplique el IVA en una operación se deben tener en cuenta los siguientes aspectos:

- Debe tratarse de una entrega de bienes o una prestación de servicios realizada por un empresario o profesional, de una adquisición intracomunitaria de bienes o de servicios o de una importación de bienes.
- No debe tratarse de una de las operaciones declaradas no sujetas o exentas por la Ley.
- La operación debe entenderse realizada en la Península o Islas Baleares.
- La operación debe entenderse producida o realizada, pues sólo cuando se produce o realiza se devenga el IVA correspondiente a la operación de que se trate (salvo que se trate del régimen especial del criterio de caja).
- Hay que determinar la cantidad (base imponible) sobre la que debe aplicarse el tipo impositivo.
- Determinación del tipo de gravamen correspondiente a la operación.

2.º IVA soportado deducible.

En general, los empresarios y profesionales pueden deducir del IVA repercutido el IVA soportado en sus compras, adquisiciones e importaciones, siempre que cumplan los requisitos que veremos en el capítulo correspondiente.

Territorio en el que se aplica el impuesto

El impuesto se aplica en la Península e Islas Baleares; quedan por tanto excluidos de su ámbito de aplicación Canarias, Ceuta y Melilla.

Por consiguiente, sólo están sujetas al IVA español las operaciones que se consideren realizadas en la Península e Islas Baleares, según las normas que veremos más adelante.

En el ámbito espacial de aplicación se incluyen las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.

Cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas de régimen común

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo único de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que modifica el artículo decimoprimero de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y con efectos desde el 1 de enero de 2009, se cede a las Comunidades Autónomas el 50% del rendimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido producido en su territorio.

Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del Impuesto sobre el Valor Añadido que corresponda al consumo en dicha Comunidad Autónoma, según el índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística y elaborado a efectos de la asignación del Impuesto sobre el Valor Añadido por Comunidades Autónomas.

No existe posibilidad de asumir competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, en relación con este impuesto, la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión se llevará a cabo por los órganos estatales que tengan atribuidas las funciones respectivas, sin que exista posibilidad de que las Comunidades Autónomas se hagan cargo, por delegación del Estado, de las competencias citadas.

Tributación en territorio común y territorio foral (País Vasco y Navarra)

En los casos en que un sujeto pasivo efectúe operaciones en territorio común y en los territorios del País Vasco o Navarra, habrá que estar a lo dispuesto en el Concierto[1] Económico

---

(1) Modificado por la Ley 7/2014, de 21 de abril (BOE del 22 de abril).

con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y en el Convenio[1] Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre. El texto íntegro actualizado de dicho Convenio se ha publicado como anejo de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (BOE del 16 de julio).

Como síntesis de los mismos cabe decir:

a) Cuando se hayan realizado operaciones por importe inferior a 7.000.000 de euros en el año anterior, se tributará exclusivamente en el territorio donde esté situado el domicilio fiscal, siendo indiferente donde se realicen las operaciones.

Ejemplo:

Una empresa domiciliada en Córdoba ha realizado en el año "n-1" las siguientes operaciones:

- Ha prestado servicios localizados en Bilbao por importe de 500.000 euros.
- Ha prestado servicios localizados en territorio común por importe de 500.000 euros.

Al no superar su volumen de operaciones la cuantía de 7.000.000 de euros, en el año "n" presentará sus autoliquidaciones del IVA, por el total de las operaciones que realice, en territorio común.

Si el sujeto pasivo cambia de domicilio fiscal a lo largo del ejercicio tributará a la Administración en cuyo territorio esté situado el domicilio fiscal inicial hasta la fecha de cambio de domicilio y a la Administración en cuya demarcación territorial se encuentre el nuevo domicilio a partir de la fecha de cambio de domicilio.

b) Cuando se supere la cifra de 7.000.000 de euros en el año anterior y se opere exclusivamente en un territorio, se tributará exclusivamente en el territorio en el que se opere, cualquiera que sea el lugar en el que tenga su domicilio fiscal.

c) Cuando se supere la cifra de 7.000.000 de euros en el año anterior y se opere en ambos territorios, se tributará en cada Administración Tributaria en la proporción que representen las operaciones realizadas en cada una de ellas con relación a la totalidad de las realizadas, cualquiera que sea el lugar en el que tenga su domicilio fiscal.

(1) Modificado por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre (BOE del 20 de diciembre).

Ejemplo:

Una empresa domiciliada en Córdoba realizó en el año “n-1” las siguientes operaciones:

- Ha prestado servicios localizados en Bilbao por importe de 5.000.000 de euros.
- Ha prestado servicios localizados en territorio común por importe de 5.000.000 de euros.

Total operaciones: 5.000.000 + 5.000.000 = 10.000.000 de euros

5.000.000/10.000.000 x 100 = 50% porcentaje de tributación en territorio común.

5.000.000/10.000.000 x 100 = 50% porcentaje de tributación en territorio foral.

Al superar su volumen de operaciones la cuantía de 7.000.000 de euros, en el año “n” debe presentar, en cada período de liquidación, dos autoliquidaciones: una en territorio común por el 50% de sus resultados y otra en territorio foral por el 50% restante. Estos porcentajes serán provisionales y al finalizar el año deberá practicarse una regularización según los porcentajes definitivos de las operaciones realizadas en el año en curso.

Delimitación con el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Regla general

Ambos impuestos gravan la transmisión de bienes o derechos. Se aplica el IVA cuando quien transmite es empresario o profesional y se aplica el concepto “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” cuando quien transmite es un particular.

Ejemplo:

Un coche de segunda mano comprado a un concesionario estará gravado por el IVA que debe repercutir el concesionario al comprador. Por el contrario, si la compra se efectúa a un particular, el impuesto que debe pagar el adquirente es el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Una diferencia fundamental entre ambos impuestos es la posibilidad de deducción del IVA cuando lo soporta un empresario. En tanto que las cantidades pagadas por el concepto “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” constituyen un coste para el empresario, el IVA no lo es, puesto que puede ser objeto de deducción en la autoliquidación correspondiente.

Como regla general se produce la incompatibilidad de ambos impuestos de manera que, en principio, las operaciones realizadas por empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional no estarán sujetas al concepto “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sino al IVA.

Excepciones

Las excepciones a esta regla general son las operaciones que, siendo realizadas por empresarios o profesionales, están sujetas al concepto de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Podemos hacer la siguiente clasificación:

A) Operaciones realizadas por empresarios o profesionales sujetas y exentas de IVA:

Las entregas, arrendamientos, constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles, salvo que se renuncie a la exención en el IVA.

B) Operaciones realizadas por empresarios o profesionales no sujetas al IVA:

Las entregas de inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional, constituyan una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

Tributación por el IVA o por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las siguientes operaciones:

Un empresario vende el mobiliario viejo por renovación adquirido hace 8 años.

La entrega tributa por el Impuesto sobre el Valor Añadido al ser realizada por un empresario en el desarrollo de su actividad.

¿Y si quien vende es un centro de enseñanza?

Estamos ante una entrega de bienes que no tributa por ninguno de los dos impuestos:

- No tributa por transmisiones patrimoniales porque la realiza un empresario.
- No tributa por IVA por ser una de las operaciones declaradas exentas por la Ley, al haberse utilizado los bienes en operaciones exentas que no generan el derecho a deducción del IVA soportado (artículo 20.Uno.24.º de la Ley del IVA).

¿Y si un empresario no promotor inmobiliario vende un piso a un particular para vivienda?

La entrega tributa, por excepción, por transmisiones patrimoniales:

- No tributa por IVA por ser una de las operaciones declaradas exentas por la Ley al tratarse de una segunda o ulterior entrega de edificaciones.
- Tributa por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, aunque la realiza un empresario.

Compra de una máquina de escribir usada en una tienda o directamente a un particular ¿Qué impuesto debe pagarse?

- Si se compra en una tienda se debe pagar el IVA al comerciante.
- Si se compra a un particular debe ingresarse el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

¿Cómo tributa la aportación de maquinaria afecta a una actividad empresarial que hace un socio a una sociedad recibiendo a cambio las correspondientes acciones?

- La entrega de la maquinaria tributa por el Impuesto sobre el Valor Añadido al ser el aportante un empresario y formar parte de su patrimonio empresarial.
- En su caso, tributará además por el concepto de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados si se produce la constitución o aumento del capital o la aportación de socios para reponer pérdidas.

Capítulo 3. Hecho imponible y exenciones

Sumario

Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales

Están gravadas por el IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios respecto de las que se cumplan los siguientes requisitos simultáneamente:

a) Que se trate de una entrega de bienes o de una prestación de servicios realizada a título oneroso. Se asimilan a las entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso ciertas operaciones de autoconsumo de bienes o de servicios que se realizan sin contraprestación.

b) Que sea realizada por un empresario o profesional.

c) Que sea realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

d) Que la operación sea realizada en el ámbito espacial de aplicación del impuesto.

e) Que la operación no aparezca entre los supuestos de no sujeción previstos en la Ley, es decir, que no se trate de una operación no sujeta.

f) Que la operación no aparezca entre los supuestos de exención previstos en la Ley, es decir, que no se trate de una operación exenta.

Cada uno de estos requisitos se estudian detalladamente a continuación.

A) Concepto de entrega de bienes y de prestación de servicios

La Ley del Impuesto define qué debe entenderse por entrega de bienes y ofrece un concepto residual de prestación de servicios. Asimismo, considera como asimiladas a las entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso ciertas operaciones efectuadas sin contraprestación.

Entrega de bienes

Regla general

Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, es decir, la transmisión del poder de disponer de los bienes con las facultades atribuidas a su propietario.

Tienen la condición de bienes corporales, a estos efectos, el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

Reglas específicas

Se consideran entregas de bienes, con independencia de que se produzca o no la transmisión del poder de disposición sobre los mismos:

a) Las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de una edificación cuando quien ejecute la obra aporte materiales cuyo coste supere el 40% de la base imponible del IVA correspondiente a la operación. En este punto, hay que tener en cuenta que los conceptos de “edificación” y de “rehabilitación” tienen un contenido específico a efectos del IVA definido en la propia Ley del Impuesto.

b) Las aportaciones no dinerarias de elementos del patrimonio empresarial o profesional y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución de cualquier tipo de entidades.

En particular, se considera entrega de bienes la adjudicación en favor de los comuneros de terrenos o edificaciones promovidos por la comunidad de bienes, en proporción a su cuota de participación.

Ejemplo:

La aportación a una comunidad de bienes de un solar si éste formaba parte de un patrimonio empresarial.

Si una comunidad de bienes constituida por dos comuneros promueve la construcción de un inmueble, finalizada la misma, se adjudica a cada comunero el 50% de la edificación, dicha adjudicación tiene la consideración de primera entrega de bienes.

c) Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.

Ejemplo:

Dentro de este tipo de transmisiones se pueden citar, entre otras:

- Las ventas de bienes en subasta administrativa o judicial que forman parte del activo empresarial. El vendedor será el empresario embargado y el comprador el adjudicatario.
- Las entregas realizadas por empresarios o profesionales de bienes afectos a sus actividades, a favor de un ente público que los adquiere por expropiación forzosa, con independencia del carácter de la contraprestación, dineraria o en especie.

d) Las cesiones de bienes sin que se produzca la transmisión de la propiedad serán entregas cuando tengan lugar en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva o contratos de arrendamiento venta. Se asimilan a entregas de bienes los arrendamientos con opción de compra desde que el arrendatario se compromete a ejercitar la opción y los arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

■ ***Importante:*** *según lo anterior, los arrendamientos financieros tienen la consideración de prestación de servicios hasta que el arrendatario ejercite o se comprometa a ejercitar la opción de compra, momento en que pasan a tener la consideración de entrega de bienes.*

e) Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio, efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o de comisión de compra.

Un comisionista que medie en una entrega de bienes puede actuar en nombre propio o ajeno. Si actúa en nombre propio se producen dos entregas, una del proveedor al comisionista y otra del comisionista al comitente si se trata de una comisión de compra o, si se trata de una comisión de venta, habrá una entrega del comitente al comisionista y otra de éste al cliente.

Si actúa en nombre ajeno la operación entre comitente y comisionista es una prestación de servicios y la operación entre el comitente y el tercero (comprador o vendedor según el caso) es una entrega de bienes.

Esquemáticamente

Comisión en nombre propio:

* Comisión de compra:	- Relación proveedor-comisionista: entrega de bienes.
	- Relación comisionista-comitente: entrega de bienes.
* Comisión de venta:	- Relación comitente-comisionista: entrega de bienes.
	- Relación comisionista-cliente: entrega de bienes.

Comisión en nombre ajeno:

* Comisión de compra:	- Relación proveedor-comitente: entrega de bienes.
	- Relación comisionista-comitente: prestación de servicios.
* Comisión de venta:	- Relación comitente-cliente: entrega de bienes.
	- Relación comisionista-comitente: prestación de servicios.

f) El suministro de productos informáticos normalizados efectuados en cualquier soporte material, considerándose aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario.

g) Las transmisiones de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.

Operaciones asimiladas a las entregas de bienes

Tendrán el mismo tratamiento que las entregas de bienes a título oneroso aun cuando no haya contraprestación las siguientes operaciones:

El autoconsumo de bienes y las transferencias de bienes realizadas por un empresario a otro Estado miembro para sus necesidades.

a) El autoconsumo de bienes.

El autoconsumo de bienes se produce en los siguientes casos:

a.1. Cuando se transfieren bienes del patrimonio empresarial o profesional al personal o se destinan al consumo particular del sujeto pasivo.

a.2. Cuando se produce la transmisión del poder de disposición sin contraprestación sobre bienes corporales que integran el patrimonio empresarial o profesional.

Ejemplo:

Esto se produce, entre otros casos, cuando un empresario regala a sus clientes determinados productos por él fabricados.

a.3. Cuando los bienes utilizados en un sector de actividad se afectan a otro sector diferenciado de actividad del mismo sujeto pasivo.

Existirán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional en los siguientes supuestos:

A. Cuando se den los siguientes requisitos simultáneamente:

1.º Que las actividades realizadas tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (aprobada por el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril). Los grupos de dicha clasificación están identificados por los tres primeros dígitos.

2.º Que los porcentajes de deducción difieran más de 50 puntos porcentuales en ambas actividades, siempre que ninguna de ellas sea accesoria de otra.

Se entiende por actividad accesoria aquélla cuyo volumen de operaciones en el año precedente no sea superior al 15% del de la principal y siempre que contribuya a la realización de ésta. Las actividades accesorias siguen el régimen de la principal y se incluyen en el mismo sector que ésta.

En virtud de este apartado pueden existir dos sectores diferenciados:

a) La actividad principal (la de mayor volumen de operaciones en el año precedente) junto con sus actividades accesorias y las actividades distintas con porcentajes de deducción que no difieren en más de 50 puntos porcentuales del de la principal.

b) Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difieren en más de 50 puntos porcentuales del de ésta.

B. Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o recargo de equivalencia.

C. Las operaciones de arrendamiento financiero.

D. Las operaciones de cesión de créditos y préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de factoring. En todo caso, constituyen cada una de ellas, sectores diferenciados.

No se produce autoconsumo:

a) Cuando por modificación en la normativa vigente una actividad económica pase obligatoriamente a formar parte de un sector diferenciado distinto. Así ocurre, por ejemplo, en el caso de modificación de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

b) Cuando el régimen de tributación aplicable a una actividad económica cambia del régimen general al régimen especial simplificado, al de la agricultura, ganadería y pesca, al de recargo de equivalencia o al de las operaciones con oro de inversión, o viceversa, incluso por el ejercicio de un derecho de opción. Así ocurre, por ejemplo, cuando un empresario que renunció a la aplicación del régimen simplificado o del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA y que venía tributando en el régimen general del Impuesto, revoca dicha renuncia y pasa a tributar en el régimen especial correspondiente.

Lo dispuesto en las dos letras anteriores debe entenderse, en su caso, sin perjuicio:

- De las regularizaciones de deducciones previstas en los artículos 101, 105, 106, 107, 109, 110, 112 y 113 de la Ley.

Ejemplo:

Un agricultor tributa en el año "n-1" por el régimen general del impuesto al haber renunciado, en su momento, al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. En dicho año deduce 10.000 euros de IVA soportado por la compra de un tractor. Si con efectos para el año "n" revoca la renuncia y pasa a tributar en el régimen especial citado, tendrá que practicar, en dicho año y los sucesivos hasta que concluya el período de regularización (y siempre que continúe tributando en el régimen especial) la regularización de la deducción efectuada.

Regularización: $\frac{\text{10.000 euros - 0 euros}}{5}$ = 2.000 euros (cantidad a ingresar)

- De la aplicación de lo previsto en el apartado dos del artículo 99 de la Ley en relación con la rectificación de deducciones practicadas inicialmente según el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, cuando el destino real de los mismos resulte diferente del previsto, en el caso de cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes o servicios distintos de los bienes de inversión que no hubiesen sido utilizados en ninguna medida en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional con anterioridad al momento en que la actividad económica a la que estaban previsiblemente destinados en el momento en que se soportaron las cuotas pase a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquél en el que venía estando integrada con anterioridad.

Ejemplo:

Un agricultor que tributa en el año "n-1" por el régimen general del impuesto al haber renunciado al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca deduce 100 euros de IVA soportado por la adquisición de fertilizantes que va a utilizar en el año "n". Si en dicho año "n" pasa a tributar por el régimen especial, revocando la renuncia, debe rectificar la deducción practicada, ingresando los 100 euros.

- De lo previsto en los artículos 134 bis y 155 de esta Ley en relación con los supuestos de comienzo o cese en la aplicación de los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

Ejemplo:

Un empresario que pasa a tributar en el año "n" por el régimen especial del recargo de equivalencia habiendo tributado en el año "n-1" por el régimen general del impuesto, debe ingresar el resultado de aplicar los tipos de IVA y de recargo de equivalencia al valor de adquisición de las existencias inventariadas, IVA excluido.

Del mismo modo pero en sentido contrario, un empresario que pasa a tributar en el año "n+1" por el régimen general habiendo tributado en el año "n" por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, tendrá derecho a la deducción del IVA correspondiente al valor de las existencia inventariadas.

a.4. Cuando existencias de la empresa pasan a utilizarse como bienes de inversión de la misma.

No se produce autoconsumo si al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente el IVA soportado en caso de haber adquirido a terceros bienes de idéntica naturaleza.

No se entenderá atribuido este derecho si durante el período de regularización de deducciones los bienes se destinan a finalidades que limiten o excluyan el derecho a deducir, se utilizan en operaciones que no generan el derecho a deducción, o si resulta aplicable la regla de prorrata general o se realiza una entrega exenta del impuesto que no genera el derecho a deducción.

Ejemplo:

Una promotora inmobiliaria con un porcentaje del IVA soportado deducible inferior al 100 por 100 que construye un inmueble para su venta (existencias) el cual es afectado como oficina (bien de inversión) a la empresa.

b) Las transferencias de bienes realizadas por un empresario a otro Estado miembro de la Unión Europea para afectarlos a las necesidades de su empresa en el mismo.

No existe operación asimilada a la entrega de bienes cuando se utilicen los bienes en determinadas operaciones: así, la realización de entregas de bienes que se consideren efectuadas en el Estado miembro de llegada o la utilización temporal de dichos bienes en el Estado miembro de llegada, la realización de prestaciones de servicios para el sujeto pasivo establecido en España o las entregas de gas, electricidad, calor o frío a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad o de redes de calor o refrigeración.

Ejemplo:

Una empresa española que alquila a otra francesa un equipo industrial de lavado de vehículos que se envía desde España a Francia. La transferencia del equipo no constituye operación asimilada a entrega de bienes, ya que el mismo se utiliza para la prestación de servicios por el sujeto pasivo establecido en España.

Prestación de servicios

La Ley define las prestaciones de servicios como toda operación sujeta al impuesto que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

En particular, se considera que son prestaciones de servicios:

a) El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

b) Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles.

c) Las cesiones de uso o disfrute de bienes.

d) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas y demás derechos de la propiedad intelectual e industrial.

e) Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones pactadas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas delimitadas.

f) Las ejecuciones de obra que no sean entregas de bienes.

g) Los traspasos de locales de negocio.

h) Los transportes.

i) Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y la venta de bebidas y alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.

j) Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

k) Los servicios de hospitalización.

l) Los préstamos y créditos en dinero.

m) El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.

n) La explotación de ferias y exposiciones.

o) Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno.

p) El suministro de productos informáticos cuando no tengan la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del soporte. En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como los que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario.

Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios

A los efectos del impuesto se asimilan a las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso los autoconsumos de servicios.

Constituyen autoconsumo de servicios las siguientes operaciones sin contraprestación:

- Transferencias de bienes y derechos del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal que no sean entregas de bienes.
- La aplicación total o parcial al uso particular o a fines ajenos a la actividad empresarial o profesional de los bienes del patrimonio empresarial o profesional.
- Las demás prestaciones de servicios a título gratuito, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.

Ejemplos:

- El dueño de un hotel que utiliza habitaciones como residencia familiar.
- El titular de un taller que arregla un vehículo a su vecino sin contraprestación.
- El servicio gratuito a personas que poseen un pase o título de libre acceso y asiento a espectáculos

Clasificación de las ejecuciones de obra. En qué casos son entregas de bienes y en qué casos prestaciones de servicios

En el cuadro adjunto se expone la clasificación, a efectos del IVA, de las ejecuciones de obra.[1]

	Prestación de servicios	Entrega de bienes
Inmuebles	El constructor aporta materiales cuyo coste es inferior o igual al 40% de la base imponible del IVA correspondiente a la ejecución de obra.	El constructor aporta materiales cuyo coste es superior al 40% de la base imponible del IVA correspondiente a la ejecución de obra.
Muebles	En general, será prestación de servicios.	Sólo cuando el que ejecuta la obra aporte la totalidad de los materiales o los que aporte el dueño de la obra sean insignificantes.

B) Concepto de empresario o profesional

La entrega de bienes o prestación de servicios debe ser realizada por un empresario o profesional para que esté sujeta al IVA.

Los empresarios y profesionales se definen de una forma específica en el IVA. Así, tienen esta consideración:

- Quienes realicen actividades empresariales o profesionales, salvo que las efectúen exclusivamente a título gratuito.
- Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
- Quienes exploten un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, los arrendadores de bienes.
- Quienes urbanicen terrenos, promuevan, construyan o rehabiliten edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión, aunque sea ocasionalmente.
- Los particulares que realicen a título ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo exenta del impuesto por destinarse a otro Estado miembro de la Unión Europea, los cuales serán empresarios únicamente respecto de esta operación.

La condición de empresario o profesional, en los casos a que se refieren los cuatro primeros guiones, se tiene a efectos del IVA desde el momento en que se adquieran bienes o servicios con la intención, confirmada con elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de las correspondientes actividades.

(1) El RDL 20/2012, de 13 de julio, con efectos a partir del 1 de septiembre de 2012, aumentó del 33% al 40% el porcentaje del coste de los materiales que determina si una ejecución de obra se califica como entrega de bienes o prestación de servicios.

Ejemplos:

- Un particular que destina al alquiler un garaje o un local comercial de su propiedad se convierte en empresario, a efectos del IVA, y debe repercutir e ingresar el Impuesto, así como cumplir el resto de obligaciones que corresponden a los sujetos pasivos de este impuesto.
- Tres personas que construyen un edificio con tres viviendas para su posterior adjudicación como vivienda habitual forman una comunidad de bienes que, a efectos del IVA, tendrá la consideración de empresario.
- El promotor de una vivienda para uso propio no tiene la consideración de empresario puesto que no destina la construcción a la venta, adjudicación o cesión.
- Una Sociedad Anónima que va a dedicarse a la actividad de venta de calzado y que adquiere bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a dicha actividad, tiene la condición de empresario o profesional desde que efectúa las citadas adquisiciones, aunque no haya realizado todavía ninguna operación de venta de calzado.

Calificación de la relación entre socio y sociedad

La determinación de si se trata de una relación de dependencia laboral o de una actividad profesional en el ámbito del IVA debe partir de un análisis caso por caso, sobre la base de los indicios que establece la jurisprudencia del TJUE (Asuntos C-235/85, C-202/90, C-355/06).

En el caso de personas físicas que presten sus servicios profesionales a una sociedad de la que es socio mayoritario, donde ambos realizan una actividad de carácter profesional, la relación entre el socio y la sociedad se debe calificar como laboral (estando no sujeta al IVA), si en función de las condiciones acordadas entre ellos resulta que:

- el profesional queda sometido a los c*riterios organizativos* de la entidad,
- no percibe una *contraprestación económica* significativa ligada a los resultados de su actividad, y
- la responsabilidad frente a terceros es de la sociedad.

Consultas de la Dirección General de Tributos V2166-15, V0086-16 y V0482-16

C) Concepto de actividad empresarial o profesional

Como se señalaba inicialmente, para resultar sujeta al IVA la entrega de bienes o prestación de servicios debe ser realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Son actividades empresariales o profesionales:

Las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

Las actividades empresariales o profesionales se consideran iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades.

Se entienden realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial:

- Las operaciones realizadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.
- Las transmisiones o cesiones de uso de los bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional, incluso con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades.
- Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

Ejemplo:

El local arrendado forma parte del patrimonio empresarial del arrendador y su transmisión, en caso de efectuarse ésta, se consideraría realizada en el ejercicio de la actividad empresarial del arrendador.

Se presume el ejercicio de actividades empresariales o profesionales:

- Cuando se anuncie un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil por medio de circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público o de otro modo cualquiera.
- Cuando para realizar las operaciones se exija contribuir por el IAE.

La presunción admite prueba en contrario.

Es indiferente que en el ejercicio de la actividad las operaciones tengan carácter habitual u ocasional, así como los fines o resultados que persiga la actividad o la operación concreta y estarán gravadas incluso aunque se efectúen en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realizan.

Ejemplo:

Un Ayuntamiento organiza un partido de baloncesto para recaudar fondos destinados a una campaña de prevención del alcoholismo.

La venta de entradas efectuada por el Ayuntamiento que dan derecho a asistir al partido de baloncesto se considera efectuada en el ejercicio de una actividad empresarial, sin que a tales efectos sea relevante el destino que vaya a darse a los ingresos o beneficios resultantes de dicha actividad.

Se reputarán empresarios o profesionales actuando como tal respecto de los servicios que les sean prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto:

- Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no están sujetas al impuesto.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un NIF-IVA suministrado por la Administración española.

Ejemplo:

Un Ayuntamiento contrata a una empresa francesa para que realice un proyecto sobre la implantación de sistemas de energía renovable en su término municipal. El Ayuntamiento se reputará empresario o profesional respecto de los servicios prestados por la consultora francesa solo si dispone de NIF-IVA por haber realizado una AIB previa sujeta. En caso contrario, no se considerará empresario o profesional.

D) Operaciones realizadas en el territorio

Para que una operación esté sujeta al IVA español es necesario que la operación sea realizada en el ámbito espacial de aplicación del impuesto, es decir, la Península o Islas Baleares.

Entregas de bienes

Se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, entre otras, las siguientes entregas de bienes:

a) Cuando no exista expedición o transporte fuera del territorio y los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Ejemplo:

Empresa española que vende productos a una empresa francesa no establecida entregándolos directamente a los clientes de la empresa francesa en España.

Las entregas de bienes de la empresa española a la francesa están sujetas al IVA español por haberse producido la puesta a disposición de los bienes al adquirente en el ámbito territorial de aplicación del impuesto.

b) Cuando, existiendo expedición o transporte fuera del territorio, éste se inicie en la Península o Islas Baleares.

Ejemplo:

Empresa española que vende productos a una empresa francesa no establecida entregándolos directamente a los clientes de la empresa francesa en Francia.

Las entregas de bienes de la empresa española a la francesa están sujetas al IVA español por haberse iniciado el transporte en la Península o islas Baleares (sin perjuicio de la posible exención por destinarse los bienes a otro Estado miembro de la Unión Europea).

c) Cuando los bienes sean objeto de instalación o montaje, siempre que la instalación o montaje cumpla los siguientes requisitos:

- Sea previa a la puesta de los bienes a disposición del adquirente.
- Se ultime en la Península o Islas Baleares.
- Implique inmovilización de los bienes.

Ejemplo:

La entrega por una empresa francesa a una española de un equipo que ha de ser objeto de instalación en el territorio de aplicación del impuesto antes de su puesta a disposición, y que dicha instalación implique la inmovilización del equipo industrial.

Esta entrega de bienes estará sujeta al IVA español con independencia del coste de la instalación[1].

d) Cuando se trate de bienes inmuebles que radiquen en el territorio.

Ejemplo:

La venta de un piso situado en Canarias propiedad de una empresa establecida en Madrid a otra empresa establecida también en Madrid no está sujeta al Impuesto.

e) Las entregas de bienes a pasajeros que se efectúen a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la Unión Europea, cuando el lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto y el lugar de llegada en otro punto de la Comunidad.

Ejemplo:

Las entregas de bienes realizadas en un avión en el trayecto Madrid-París están sujetas al IVA español cuando el transporte se inicie en Madrid, no estando sujetas al impuesto cuando se inicie en París.

f) Las ventas a distancia, es decir, bienes entregados en España y que se transportan desde otro Estado miembro de la Unión Europea, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el transporte se inicie en otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del impuesto y sea por cuenta del vendedor.
- Que los destinatarios sean agricultores y ganaderos en régimen especial, sujetos pasivos exentos, personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales o cualquier otra persona que no sea sujeto pasivo. En los tres primeros supuestos se exige que se trate de personas o entidades cuyas adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas al IVA.
- Que no se trate de medios de transporte nuevos, bienes objeto de instalación o montaje cuya entrega se entienda realizada en España, ni bienes que hayan tributado en el Estado miembro de origen por el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Que el importe total sin IVA de las ventas a distancia con destino al territorio de aplicación del IVA español (Península y Baleares) haya excedido de 35.000 euros en el año natural precedente o en el año en curso, o cuando no excediendo de dicho importe el vendedor opte por la tributación en el territorio de aplicación del impuesto.

(1) La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, con efectos a partir del 1 de enero de 2015, eliminó el requisito de que el coste de la instalación excediera del 15% del total de la contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados para poder considerar la entrega realizada en el territorio de aplicación del impuesto.

Ejemplo:

Las ventas de semillas por una empresa holandesa a agricultores españoles que tributan por el régimen especial y cuyas adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas, siendo el transporte por cuenta de la empresa, estarán sujetas al IVA español siempre que el importe de las entregas con destino al territorio de aplicación del Impuesto haya excedido de 35.000 euros (excluido el impuesto), o siempre que la citada empresa haya optado por tributar por el IVA español.

En sentido contrario: no se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las ventas a distancia iniciadas en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI) con destino a otro Estado miembro cuando concurriendo los tres primeros requisitos mencionados en el caso anterior (de ventas a distancia localizadas en el TAI):

- Que el transporte se inicie en el territorio de aplica¬ción del impuesto con destino a otro Estado miembro y sea por cuenta del vendedor.

- Que los destinatarios sean agricultores y ganaderos en régimen especial, sujetos pasivos exentos, personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales o cualquier otra persona que no sea sujeto pasivo. En los tres primeros supuestos se exige que se trate de personas o entidades cuyas adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas al IVA.

- Que no se trate de medios de transporte nuevos, bienes objeto de instalación o montaje cuya entrega se entienda realizada en España, ni bienes que hayan tributado en el TAI por el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

El importe total de las mismas, excluido el Impuesto, haya excedido de los límites fijados en el Estado miembro de destino a estos efectos.

Ejemplo:

Una empresa establecida en el TAI vende productos por Internet de parafarmacia y herbolario a particulares residentes en Portugal, siendo el transporte por cuenta del vendedor. Estas ventas estarán sujetas al IVA español siempre que el importe de estas entregas con destino al otro Estado miembro no exceda del límite fijado por Portugal a estos efectos (excluido el IVA), o siempre que la empresa no haya optado por tributar por el IVA portugués.

g) Las entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales en las condiciones establecidas en los dos primeros guiones del apartado anterior, cuando el lugar de llegada del transporte se encuentre en dicho territorio.

h) Las entregas a través de sistemas de distribución de gas y electricidad o las entregas de calor o frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, en los supuestos siguientes:

- Las efectuadas a un empresario revendedor, cuando éste tenga la sede de su actividad un establecimiento permanente o, en su defecto, el domicilio en el citado territorio, y tengan como destino dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.
- Cualesquiera otras, cuando el adquirente efectúe el uso o consumo efectivo de dichos bienes en el territorio de aplicación del impuesto. Se entiende que tal uso o consumo se produce en el citado territorio cuando el contador con el que se cuantifica aquél se encuentra en dicho territorio.

Prestaciones de servicios [1]

Para considerar realizadas en el territorio de aplicación del IVA español las prestaciones de servicios se utilizan diferentes criterios según cuál sea el servicio prestado.

Regla general[1]

Las prestaciones de servicios tributarán por el IVA español de acuerdo con los siguientes criterios:

1º) Cuando el destinatario sea un empresario o profesional y radique en el territorio de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2º) Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por excepción, no tributan por el IVA español los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos sea un particular y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo que esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en Canarias, Ceuta o Melilla:

a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

c) Los de publicidad.

d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.

e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.

f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16.º y 18.º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

h) Los de cesión de personal.

---

(1) La Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, con efectos a partir del 1 de enero de 2010, modificó ampliamente la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios. Asimismo, el Reglamento de Ejecución 282/2011 del Consejo, establece criterios sobre cómo deben aplicarse determinadas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, dichos criterios son aplicables directamente a partir del 1 de julio de 2011.

i) El doblaje de películas.

j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.

k) La provisión de acceso a las redes de gas natural, situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad y de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número.

Sede de la actividad económica:

Estará situada en el territorio donde el empresario o profesional centralice la gestión y el ejercicio habitual de su actividad.

A efectos de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, la sede de su actividad económica será el lugar en el que se ejercen las funciones de administración central de la empresa. Para determinarlo se tendrán en cuenta el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa, el domicilio social y el lugar en el que se reúna la dirección. Cuando estos criterios no permitan determinar con certeza el lugar en el que radica la sede de la actividad económica, el criterio que prevalecerá es el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa.

Una simple dirección postal no podrá considerarse sede de la actividad económica.

Establecimiento permanente:

Se considera establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas. En particular se considerarán como tales la sede de dirección, sucursales, oficinas, minas, canteras, determinadas obras de construcción, instalación o montaje, explotaciones agrarias, forestales o pecuarias, bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por otro título, etc.

A efectos de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, se entenderá por establecimiento permanente cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que le sean prestados para las necesidades propias de dicho establecimiento o que le permitan prestar los servicios que suministre.

El hecho de disponer de un NIF-IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente en el Estado que haya atribuido dicho NIF.

Reglas especiales

Se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto:

1º) Los servicios relacionados con bienes inmuebles cuando éstos radiquen en el territorio.

Se consideran relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los arrendamientos o cesiones de los mismos, los servicios de preparación, coordinación y realización de ejecución de obras inmobiliarias, los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias, los de vigilancia o seguridad, los de alquiler de cajas de seguridad, la utilización de vías de peaje y los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

Ejemplo:

Así, se incluyen aquí los servicios de intervención de los Notarios en las transacciones inmobiliarias, los de exploración de minas o las prospecciones geofísicas.

El Reglamento de Ejecución (UE) Nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, resultó aplicable a partir del 1 de enero de 2015, no obstante lo referente a la localización de servicios vinculados a inmuebles resultará aplicable a partir del 1 de enero de 2017.

A pesar de que todavía no resultan de aplicación los artículos 13 ter, 31 bis y 31 ter del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo (redacción dada por el Reglamento de Ejecución 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre), los mismos especifican aspectos y criterios que ya pueden entenderse implícitos en la normativa vigente y/o han sido precisados por la jurisprudencia del TJUE (concepto de "bien inmueble" y de "servicio vinculado a bien inmueble").

A estos efectos la Comisión Europea publicó en octubre de 2015 en su página web el documento de “Notas explicativas sobre las reglas de localización de las prestaciones de servicios vinculados a bienes inmuebles a efectos del IVA”. Aunque estas Notas no son jurídicamente vinculantes constituyen un instrumento de orientación sobre la aplicación práctica de las previsiones contenidas en los artículos citados del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo aplicables a partir del 1 de enero de 2017 sin necesidad de trasposición a la norma interna.

Estas Notas explicativas recogen tanto observaciones de tipo general como específico en relación con los servicios vinculados a los bienes inmuebles. De manera sucinta podemos destacar las siguientes:

Por «bienes inmuebles» se entenderá:

a) Un área determinada de la corteza terrestre, ya sea en su superficie o en su subsuelo, en la que puede fundarse la propiedad y la posesión;

b) Cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad;

c) Cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos, como, por ejemplo, puertas, ventanas, tejados, escaleras y ascensores;

d) Cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.

Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE abarcarán únicamente aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión.

Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:

a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;

b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

Cuando se ponga a disposición de un cliente maquinaria o equipamiento para ejecutar obras en un bien inmueble, dicha operación solo se considerará una prestación de servicios vinculada a bienes inmuebles en caso de que el prestador asuma la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión.

2º) Los transportes de pasajeros y los transportes de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional (distintos de los del art. 72), por la parte de trayecto realizado en el territorio.

Ejemplo:

Así, un transporte de viajeros en autobús desde Sevilla hasta París se entiende realizado en el territorio de aplicación del IVA español por la parte del trayecto efectuada en dicho territorio, y no por la parte del trayecto realizado en Francia.

3º) El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.

Dentro de estos servicios se incluyen todas las prestaciones que concedan el derecho de acceso a cambio de un precio (entrada, pago, abono o abono de temporada o cotización periódica). No incluye la utilización de instalaciones tales como los gimnasios.[(1)]

Se consideran servicios accesorios los relacionados directamente con el acceso, en particular, el uso de los guardarropas o de las instalaciones sanitarias, pero no los simples servicios de intermediación relativos a la venta de entradas.[(1)]

Los servicios culturales, artísticos o deportivos, ferias y exposiciones, distintos del acceso a los mismos, prestados a empresarios o profesionales, se localizarán o no en el TAI, a falta de una regla especial, de conformidad con la regla general establecida en el artículo 69.Uno.1º. LIVA (Consulta DGT V1273-11).

(1) Artículos 32 y 33 del Reglamento de ejecución 282/2011 del Consejo.

Ejemplo:

Los servicios prestados por una entidad dedicada a la organización de eventos y congresos a otros empresarios o profesionales participantes en un congreso, a los que cobra una entrada por su acceso, se localizan en el territorio de aplicación del Impuesto en la medida en que el congreso tenga lugar efectivamente en el mismo.

Tal y como veremos en el punto 7º de este apartado, igualmente, también en el caso en el que el destinatario sea un particular y no tenga la condición de empresario o profesional el servicio debe localizarse en el territorio de aplicación del Impuesto siempre que el congreso tenga lugar en dicho ámbito espacial. (Consulta DGT V0010-16)

4º) Los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.(1)

Se considerarán servicios prestados por vía electrónica:

Los que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

Ejemplo:

Un particular con residencia habitual en el territorio de aplicación del impuesto descarga una película a través de una página web de una empresa francesa. La empresa francesa deberá repercutir e ingresar el IVA español. Podrá optar por registrarse y presentar sus declaraciones del IVA correspondiente a estos servicios en España mediante el servicio de Mini Ventanilla Única.

(1) La Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, modificó con efectos de 1 de enero de 2015, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, introduciendo nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica.

5º) Los de restauración y catering en los siguientes supuestos:

a) Los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad cuyo lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto.

Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.

b) Los restantes servicios de restauración y catering cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del impuesto.

Se considerará:

a) Parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad: la parte de un transporte de pasajeros que, sin hacer escala en un país o territorio tercero, discurra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad.

b) Lugar de inicio: el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad.

c) Lugar de llegada: el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala hecha en un país o territorio tercero.

d) Servicios de restauración y catering: el suministro de alimentos o de bebidas, o de ambos, para consumo humano, siempre que vayan acompañados de servicios auxiliares suficientes para permitir su consumo inmediato, de forma que dicho suministro sea únicamente uno de los elementos de un conjunto en el que predominen los servicios. Por tanto, no se consideran servicios de restaurante y catering el suministro de alimentos o de bebidas sin prestación de ningún tipo de servicio auxiliar.

6º) Los de mediación en nombre y por cuenta ajena, cuyo destinatario no sea empresario o profesional y siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación.

Esta regla especial, por tanto se aplica sólo a los servicios prestados a particulares, en el caso de que el destinatario sea empresario o profesional se aplica la regla general de tributación en destino.

Ejemplos:

- Una agencia inmobiliaria belga media en la entrega de una edificación a un particular situada en España. La operación de mediación se entiende realizada en el territorio de aplicación del IVA español.
- Un empresario español media en la venta de ciertos artículos textiles que se encuentran en China. Los artículos no salen de China. La operación de mediación tampoco se entiende realizada en el territorio de aplicación del IVA español.
- Los servicios de mediación realizados por un representante comercial establecido en España a empresas italianas sin establecimiento permanente en España, en relación con entregas desde ese país con destino a territorios terceros, no se consideran prestados en territorio español, ya que su destinatario es un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

7º) Los siguientes cuando su destinatario no sea empresario o profesional y se presten materialmente en el TAI:

a) Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares.

b) Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.

Esta regla especial, se aplica únicamente a los servicios prestados a particulares, en el caso de que el destinatario sea empresario o profesional, se aplica la regla general de tributación en destino, con excepción del acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, a las que nos hemos referido en el apartado 3º.

Ejemplos:

- Un empresario alemán presta servicios de reparación de ordenadores a un particular español. Los ordenadores están instalados en España y el servicio se presta efectivamente en el TAI. Por tanto, este servicio se gravará en España.
- Un empresario español envía a Alemania maquinaria para reparar que luego será reenviada a España. La operación estará sujeta al IVA español por aplicación de la regla general.
- Un cantante norteamericano da un concierto en Madrid, nos hallamos ante una prestación de servicios realizada en el territorio de aplicación del Impuesto.

8º) Los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.[1]

Se considerarán servicios de telecomunicación:

Los que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.

(1) La Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, modificó, con efectos de 1 de enero de 2015, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 en relación con estas nuevas reglas de localización.

Se considerarán servicios de radiodifusión y televisión:

Aquellos servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación.

Ejemplo:

Un particular con residencia habitual en el territorio de aplicación del impuesto contrata con una empresa estadounidense el acceso a canales de TV americanos. La empresa estadounidense deberá repercutir e ingresar el IVA español.

9º) Los servicios de arrendamiento de medios de transporte en los siguientes casos:

- Los de arrendamiento a corto plazo cuando éstos se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.
- Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el TAI. No obstante, cuando se trate de arrendamiento de embarcaciones de recreo se entenderán prestados en el TAI cuando éstos se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio.

Se entenderá por corto plazo:

La tenencia o el uso continuado de medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días.

Cómo se determina la duración de la tenencia o del uso continuado:

Se atenderá a las condiciones contractuales. El contrato constituirá una presunción que admite prueba en contrario.

Cuando el arrendamiento de un mismo medio de transporte se realice a través de contratos consecutivos entre las mismas partes se atenderá a la duración global, incluyendo el contrato y sus prórrogas.

Los contratos de arrendamiento a corto plazo que por causas de fuerza mayor superen la duración contractual no verán alterado su período de duración a efectos de determinar su régimen tributario.

10º) Los servicios que se indican a continuación, cuando no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

- Los servicios siguientes cuyo destinatario sea un empresario o profesional:
  - a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.
  - b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.
  - c) Los de publicidad.
  - d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.
  - e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.
  - f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.
  - g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16.º y 18.º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.
  - h) Los de cesión de personal.
  - i) El doblaje de películas.
  - j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.
  - k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.
  - l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número.
- Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- Los de arrendamiento de medios de transporte.
- Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

11º) Los servicios de transporte intracomunitario de bienes que se inicien en el territorio de aplicación del impuesto y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional.

Se entenderá por:

a) Transporte intracomunitario de bienes: el transporte de bienes cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes.

b) Lugar de inicio: el lugar donde comience efectivamente el transporte de los bienes, sin tener en cuenta los trayectos efectuados para llegar al lugar en que se encuentren los bienes.

c) Lugar de llegada: el lugar donde se termine efectivamente el transporte de los bienes.

Ejemplo:

a) Una empresa alemana compra mercancías a una empresa española ubicada en Zaragoza.

El traslado de esta mercancía se va a hacer:

Zaragoza – Barcelona en transporte terrestre.

Barcelona – Munich en transporte aéreo.

La empresa alemana contrata el transporte con una empresa española, a la que comunica su NIF-IVA de empresario alemán, por lo tanto, el servicio de transportes no está sujeto al IVA español por aplicación de la regla general prevista en el artículo 69.Uno.1º de la LIVA.

b) Un particular francés adquiere por Internet unos muebles a una empresa española cuya sede está en Valencia, la empresa se hace cargo del transporte que realizará por carretera. Estos transportes tributarán por el IVA español al iniciarse en el TAI y ser el destinatario un particular.

E) Operaciones no sujetas

No estarán sujetas al impuesto:

a) Las transmisiones de un conjunto de elementos corporales, o incorporales que formen parte del patrimonio empresarial o profesional en los casos siguientes:

1.º Cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma en el transmitente capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.
- El adquirente debe acreditar la intención de mantener la afectación de los elementos adquiridos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, ya sea igual o distinta a la actividad desarrollada por el transmitente.

Ejemplo:

La transmisión del patrimonio empresarial en bloque, excepto una nave industrial que se tiene como inversión, está no sujeta al impuesto por constituir una unidad económica autónoma en el transmitente.

2.º Quedan excluidas de la no sujeción las siguientes transmisiones:

- Las meras cesiones de bienes o de derechos.
- Las que tengan por objeto la mera cesión de bienes, realizadas por arrendadores y por empresarios o profesionales que exclusivamente tengan dicha condición de acuerdo con el artículo 5.Uno.c) de la LIVA.
- Las realizadas por aquéllos que tengan la condición de empresarios o profesionales exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5.Uno.d) de la LIVA (promotores ocasionales).

Los adquirentes de los bienes se subrogarán, respecto de dichos bienes, en la posición del transmitente en relación con la exención de entregas inmobiliarias y régimen de deducciones.

Si los bienes o derechos transmitidos se desafectan posteriormente de la actividad que determina la no sujeción, la desafectación quedará sujeta al impuesto.

A estos efectos, se entenderá por "mera cesión de bienes o de derechos":

La transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

b) Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable y las prestaciones de servicios de demostración gratuitas con fines de promoción.

A estos efectos es indiferente que se trate de entregas a particulares o a otros empresarios o profesionales.

c) Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

Es preciso que figure de forma clara el nombre del empresario o profesional al que la publicidad se refiere. Los impresos publicitarios no tienen límite cuantitativo, pero las entregas de objetos publicitarios a un mismo cliente no deben tener un coste superior a 200 euros durante el año natural, salvo que sea para redistribución gratuita.

d) Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia laboral o administrativa. Se incluyen aquí los servicios prestados en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales de carácter ordinario o especial.

e) Los servicios prestados a las cooperativas por sus socios de trabajo.

f) Los autoconsumos de bienes y servicios si no se atribuyó el derecho a deducir total o parcialmente el IVA soportado en la adquisición de los mismos.

g) Las operaciones realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria siempre que no se trate de determinadas operaciones recogidas en la Ley que están sujetas al impuesto en todo caso, como ocurre con las telecomunicaciones, transportes, explotación de ferias, agencias de viajes, entre otras.

Se consideran "Administraciones Públicas":

- La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.
- Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.
- Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

Ejemplos:

Un Ayuntamiento que presta servicios de recogida de basuras, cobrando una tasa, está realizando un servicio no sujeto al IVA.

Un Ayuntamiento que explota una feria comercial realiza un servicio sujeto, ya que dicho servicio se incluye entre las operaciones que la Ley menciona expresamente como sujetas.

h) Las concesiones y autorizaciones administrativas, salvo las que tengan por objeto la cesión de inmuebles o instalaciones en aeropuertos; la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario o infraestructuras ferroviarias y las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

i) Las prestaciones de servicios a título gratuito que resulten obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.

Ejemplo:

Los servicios prestados por abogados y procuradores en los casos en que sean designados de oficio para la asistencia letrada al detenido, no están sujetos al impuesto al tratarse de prestaciones de servicios a título gratuito obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas, ya que las cantidades que, con cargo a los Presupuestos del Estado, se asignan a estos profesionales por la prestación de dichos servicios no tienen el carácter de retribución ni compensación de los mismos.

j) Las operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.

k) Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

F) Operaciones exentas

Son entregas de bienes o prestaciones de servicios que suponen la realización del hecho imponible del impuesto, pero respecto de las cuales la Ley establece que no deben ser sometidas a gravamen.

En el IVA hay dos tipos de exenciones claramente diferenciadas: exenciones plenas y exenciones limitadas.

En el caso de las exenciones plenas, al empresario o profesional que realiza la entrega o presta el servicio y que no repercute el impuesto se le permite deducir el IVA soportado en las adquisiciones relacionadas con la operación exenta, siempre que reúna todos los requisitos para la deducción. Son exenciones plenas las aplicables a las exportaciones y operaciones asimiladas, operaciones relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, regímenes aduaneros y fiscales y entregas intracomunitarias.

En el supuesto de las exenciones limitadas se establece la exención de la entrega del bien o de la prestación del servicio, pero no se permite deducir el IVA soportado por el empresario o profesional en las adquisiciones relacionadas con la operación exenta.

Exenciones en operaciones interiores

Las exenciones en operaciones interiores son limitadas, por lo que no generan el derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios utilizados para la realización de la operación exenta.

Podemos clasificarlas en función de la materia a que afectan en:

A) Exenciones en operaciones médicas y sanitarias.
B) Exenciones relativas a actividades educativas.
C) Exenciones sociales, culturales, deportivas.
D) Exenciones en operaciones de seguro y financieras.
E) Exenciones inmobiliarias.
F) Exenciones técnicas.
G) Otras exenciones.

A) Exenciones en operaciones médicas y sanitarias:

- Los servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y los demás directamente relacionados con los mismos realizados por Entidades de derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.
- La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios que consistan en diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades.

Es indiferente quién sea el pagador o cobrador del servicio. Están exentos los servicios prestados por un profesional médico o sanitario, tanto cuando éstos le sean abonados por el paciente como si son abonados por una sociedad médica o por el hospital titular de la actividad sanitaria.

Ejemplos:

- Los servicios médicos prestados al margen o con independencia de un tratamiento médico, como pueden ser las operaciones de cirugía estética, están sujetos y no exentos del IVA.
- Los digitopuntores, acupuntores, naturópatas y masoterapistas no se incluyen entre los profesionales médicos o sanitarios de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico vigente y los servicios prestados en el ejercicio de sus respectivas profesiones están sujetos y no exentos del impuesto.
- Las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano para fines médicos o de investigación están sujetos y exentos del IVA.
- Los servicios de estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales y la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones están sujetos y exentos del IVA.
- El transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello están sujetos y exentos del IVA.

B) Exenciones relativas a actividades educativas:

- La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

  La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas con medios propios o ajenos por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

Estarán sujetas y no exentas las ventas denominadas “cursos de enseñanza a distancia” en las que la operación esté integrada, con carácter principal, por una entrega de bienes (libros, fascículos, videos, etc.) a la que acompaña, con carácter accesorio, la obligación que asume la empresa editora de atender las consultas de los adquirentes del curso.

No se comprenden en esta exención determinados servicios, como los relativos a la práctica del deporte prestados por empresas distintas de los centros docentes (salvo Asociaciones de Padres de Alumnos), los de alojamiento y alimentación prestados por colegios mayores o menores y residencias de estudiantes, los relativos a permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y los referentes a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivas o de recreo. Tampoco se comprenden en la exención las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

Los servicios de comedor escolar están exentos cuando sean prestados directamente por los centros docentes o educativos a sus alumnos, no haciendo extensiva esta exención a otros casos, como pueden ser las empresas de catering escolar. (Consulta de la DGT V0231-16)

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, los servicios educativos referidos en el artículo 20.Uno.9º están exentos del impuesto con independencia de que cuenten o no con autorización administrativa, y en este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante de 16-2-06.

- Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios del sistema educativo.

  No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

  Si el sujeto pasivo realiza directa y personalmente la actividad se considerará profesional. Si tal actividad se ejerce en una organización (academia, centro de estudios, etc.) se considerará una actividad empresarial.

C) Exenciones sociales, culturales y deportivas:

En algunos supuestos la Ley exige, para que sea procedente la exención, que las operaciones sean efectuadas por entidades o establecimientos privados de carácter social.

Tienen la consideración de establecimientos privados de carácter social a estos efectos aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

- Carecer de finalidad lucrativa.
- Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos.
- Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Este último requisito no se aplicará en las prestaciones de servicios de asistencia social y deportivos.

Están exentas dentro de este tipo de actividades las siguientes:

- Las prestaciones de servicios de asistencia social indicadas en la Ley efectuadas por Entidades de derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social.

- Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de actividades sanitarias, educativas o de asistencia social.
- Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que perciban de los beneficiarios únicamente las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

  Esta exención se aplicará a las operaciones que cumplan los requisitos subjetivos y objetivos establecidos en la normativa con independencia de que la entidad o establecimiento que realiza la entrega de bienes o prestación de servicios no haya solicitado y obtenido la calificación administrativa de entidad o establecimiento de carácter social.
- Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio.
- Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que se presten por Entidades de derecho público, Federaciones deportivas, Comité Olímpico Español, Comité Paralímpico Español o Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.
- Determinadas prestaciones de servicios efectuadas por Entidades de derecho público o entidades o establecimientos culturales privados de carácter social que se indican en la Ley. Así, las de bibliotecas, museos, monumentos, parques zoológicos, representaciones teatrales, etc.
- Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.

D) Exenciones en operaciones de seguro y financieras:

- Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

  Asimismo, los servicios de mediación, incluyendo la captación de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste.

  Dentro de las operaciones de seguro se entenderán comprendidas las modalidades de previsión.
- Las operaciones financieras, tales como depósitos en efectivo, créditos y préstamos en dinero, garantías, transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago; operaciones con divisas, bi-

lletes de banco y monedas que sean medios legales de pago; las entregas de monedas de colección cuando sean efectuadas por el emisor por un importe no superior a su valor facial; operaciones con acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores.

También está exenta la gestión y depósito de las instituciones de inversión colectiva, de los fondos de capital riesgo, de los fondos de pensiones, de regulación del mercado hipotecario, de titulización de activos y colectivos de jubilación, constituidos de acuerdo con su legislación específica.

No están exentos los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de factoring, con excepción de los anticipos de fondos que, en todo caso, se puedan prestar en estos contratos.

E) Exenciones inmobiliarias:

- Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

- Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Concepto de rehabilitación de edificaciones:

Se considerarán obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25% de uno de los siguientes importe:

- Del precio de adquisición, si se hubiese adquirido la edificación durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación.

- Del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento del inicio de las obras de rehabilitación, si dicho inicio se efectúa una vez transcurridos 2 años desde la adquisición de la edificación.

  En ambos casos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación:

Las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética:

Las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

A efectos del IVA se consideran primeras entregas:

Las entregas por el promotor de edificaciones cuya construcción o rehabilitación esté terminada salvo que se hayan utilizado por plazo igual o superior a 2 años y se adquieran por persona distinta a la que lo utilizó durante dicho período.

La exención no se aplica a entregas realizadas por empresas de arrendamiento financiero en el ejercicio de la opción de compra inherente a estos contratos, siempre que tengan una duración mínima de 10 años ni a las entregas para su inmediata rehabilitación o demolición y posterior promoción.

Ejemplo:

Un promotor ha construido una edificación a la que da el siguiente destino:

- El bajo lo usa como oficinas de la empresa desde enero del año "n".
- El primero lo tiene alquilado a la señora A desde febrero del año "n".
- El segundo lo tiene alquilado al señor B desde octubre del año "n".
- El tercero lo tiene alquilado al señor C desde enero del año "n".
- El cuarto está desocupado.

Vende la totalidad del edificio a la señora A en septiembre del año "n + 2".

Se producen las siguientes entregas:

1.º Sujetas y no exentas por ser primeras entregas:
   - La adquisición del primer piso que tenía alquilado la propia señora A, independientemente del período de utilización.
   - La adquisición del segundo piso que ha estado alquilado al señor B por un período de tiempo inferior a los 2 años.
   - La adquisición del cuarto piso que ha estado desocupado.

2.º Estarán exentas por tratarse de segundas entregas:
   - El bajo ocupado por el propio promotor por un plazo superior a 2 años.
   - El tercero alquilado al señor C durante un plazo superior a 2 años.

- Los arrendamientos y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:
  a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Ejemplo:

No está exenta la cesión de una finca rústica a una sociedad mercantil para realizar la extracción de mármol ya que el objeto de la operación es la cesión de un derecho a extraer mármol y adquirir su propiedad y no la simple cesión de uso del terreno.

  b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o entidades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

Ejemplo:

El alquiler de una vivienda realizado por una sociedad no está exento del impuesto por no tener uso exclusivo para vivienda al ser una persona jurídica la arrendataria independientemente de que la use la sociedad, la subarriende o la ceda a sus trabajadores como retribución parcial del trabajo.

La exención no incluye, entre otros supuestos, los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos, para depósito o almacenaje de bienes, para exposiciones o para publicidad, ni tampoco la constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

Podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo las exenciones relativas a:

1.º Entregas de terrenos no edificables.

2.º Segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

La renuncia a la exención sólo procede siempre que el adquirente:

1.º Sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

2.º Tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

F) Exenciones técnicas:

- Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el impuesto soportado en la adquisición de tales bienes o de sus elementos componentes.

Esta exención no se aplicará:

1) A las entregas de bienes de inversión durante su período de regularización.

Ejemplo:

Una empresa operadora de máquinas recreativas tipo B vende varias furgonetas que adquirió hace más de 5 años y que utiliza para el transporte de dichas máquinas.

La explotación de máquinas recreativas tipo B es una operación exenta. Las furgonetas se utilizan para la realización de operaciones exentas y, por tanto, por su adquisición la empresa no pudo deducir en su día el IVA soportado. En este caso la entrega estará exenta, pues la furgoneta (bien de inversión) se entrega una vez transcurrido el período de regularización de las deducciones.

2) A las entregas de bienes inmuebles exentas del impuesto por tratarse de terrenos no edificables, y de segundas o ulteriores entregas de edificaciones.

Ejemplo:

Un médico vende el local donde tenía su consulta, adquirido hace 11 años, a un empresario que tiene derecho a la deducción total del impuesto. El adquirente solicita al médico que renuncie a la exención y éste accede.

Es correcta la renuncia a la exención, pues la exención aplicable es la propia de las operaciones inmobiliarias (susceptible de renuncia) y no la exención técnica.

- Las entregas de bienes cuya adquisición hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir el IVA soportado.

G) Otras exenciones:

- Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas, que constituyan el servicio postal universal siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo. Esta exención no se aplicará a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente (ver consulta DGT V0643-10). Están sujetos y no exentos, sin embargo, los servicios locales, tanto si los prestan empresas privadas como si lo hace Correos.
- Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta cuando concurran determinadas condiciones.
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social.
- Las entregas de sellos de Correos y efectos timbrados de curso legal en España por importe no superior a su valor facial.
- Las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos Españoles y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias.

Entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas relacionadas con operaciones exteriores y asimiladas

Lo fundamental en estas exenciones es que su realización atribuye el derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que se afectan a estas actividades.

Las exenciones relacionadas con operaciones exteriores y asimiladas son:

a) Exenciones en las exportaciones de bienes

Entre las exenciones recogidas por la Ley destacan las correspondientes a las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad Europea por el transmitente o el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe por cuenta y nombre de los dos anteriores y los transportes directamente relacionados con las exportaciones de bienes fuera de la Comunidad.

b) Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones

Entre ellas, cabe citar el transporte de viajeros por vía marítima o aérea siempre que proceda o el destino sea un puerto o aeropuerto situado fuera de la Península o Islas Baleares. Igualmente, se incluyen aquí ciertas operaciones relacionadas con buques y aeronaves, así como las exenciones aplicables en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares.

c) Exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos

d) Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales

e) Exenciones en las entregas de bienes destinadas a otro Estado miembro de la Unión Europea

Esta exención es la contrapartida de la adquisición intracomunitaria de bienes. Para declarar sujeta como adquisición intracomunitaria de bienes la compra en el país de destino de los bienes, debe declararse exenta en el país de origen de los bienes la venta para que no se produzca una doble tributación. Por este motivo están exentas del IVA español las siguientes entregas de bienes:

1.º Entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor o adquirente al territorio de otro Estado miembro de la Unión Europea cuando el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de España.

   La exención no se aplica a las entregas de bienes: 1.º) efectuadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no están sujetas al impuesto en el Estado miembro de destino. 2.º) acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

2.º Las entregas de medios de transporte nuevos, destinados a otro Estado miembro, en todo caso, cuando los adquirentes en destino sean particulares o personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no están sujetas.

3.º Las transferencias de bienes a las que resultaría aplicable la exención del apartado 1.º si el destinatario fuese otro empresario o profesional.

Adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes

A) Conceptos generales

En el ámbito del IVA se utilizan los términos "importación" y "exportación" únicamente cuando se trata de adquisiciones o entregas de bienes a países no comunitarios, es decir, como entradas y salidas de la Comunidad, y de adquisiciones intracomunitarias y de entregas intracomunitarias de bienes cuando se trata de adquisiciones y entregas de bienes a países comunitarios, es decir, las compras y ventas a países miembros de la Comunidad.

Esquemáticamente:

importación → | entrega intracomunitaria →

países terceros | **Península o Islas Baleares** | **países comunitarios**

← exportación | ← adquisición intracomunitaria de bienes

Aparecen aquí dos hechos imponibles nuevos: la importación, para referirse a la entrada en el territorio de la Comunidad de mercancías procedentes de terceros países y la adquisición intracomunitaria como entrada en el territorio español del IVA (del que están excluidas Canarias, Ceuta y Melilla) de bienes que procedan de otro Estado miembro de la Unión Europea.

El gravamen de las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias se realiza de forma diferente: mientras las primeras deben liquidarse en la Aduana (sin perjuicio de la posibi-

lidad de diferir su pago en determinados casos), las segundas se liquidan integradas en la autoliquidación que periódicamente se presenta por todas las operaciones.

En el tráfico intracomunitario existe un tratamiento diferente según se trate de adquisiciones realizadas por particulares o por empresarios:

Las entregas de bienes a particulares tributan por regla general en el país de origen, es decir, en el país del empresario que efectúa la entrega.

Las entregas de bienes a empresarios o profesionales, sujetos pasivos de IVA, tributan en el país de destino, es decir, en el país del empresario que adquiere, como adquisición intracomunitaria de bienes.

Por otra parte, no se aplica el régimen general de adquisiciones intracomunitarias a las adquisiciones realizadas en un Estado miembro que tributen por el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Ello se debe a que el funcionamiento de este régimen especial exige que la tributación se localice en el Estado de origen.

Para que las importaciones y adquisiciones intracomunitarias estén gravadas por el impuesto deben cumplirse los siguientes requisitos:

a) Debe configurarse la operación como adquisición intracomunitaria o importación.
b) Debe realizarse en el territorio de aplicación del IVA español.
c) La operación no debe estar comprendida entre los supuestos de no sujeción previstos en la Ley.
d) La operación no debe estar incluida entre los supuestos de exención previstos en la Ley.

B) Concepto de adquisición intracomunitaria y de importación

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

En el tratamiento de las adquisiciones intracomunitarias de bienes deben distinguirse dos tipos de operaciones claramente diferenciadas:

1.º Adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas en la Península e Islas Baleares por empresarios, que van a tributar por el IVA español como regla general.
2.º Adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos realizadas por particulares y empresarios sin NIF-IVA en la Península e Islas Baleares, que tributan por el IVA español como excepción a la regla general.

Adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por empresarios y profesionales

Requisitos que deben darse para que se produzca este hecho imponible:

a) Debe producirse la obtención del poder de disposición a título oneroso sobre bienes muebles corporales.
b) Los bienes han de ser transportados desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto por el transmitente, el adquirente o un transportista que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos. Si no hubiese transporte desde otro Estado miembro se daría a la operación el tratamiento de entrega interior en el Estado en que se produzca.

c) El transmitente debe ser empresario o profesional.

d) El adquirente debe ser empresario o profesional o persona jurídica que no actúe como tal.

Ejemplos:

Un comerciante minorista realiza por teléfono un pedido a un empresario francés. Posteriormente el empresario francés transporta las mercancías en su furgoneta al territorio de aplicación del impuesto y las entrega.

El comerciante minorista efectúa una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al IVA en España al cumplirse todos los requisitos: existe una adquisición, un transporte de las mercancías desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del IVA español, el transmitente es empresario o profesional y el adquirente es también empresario o profesional (aunque tribute en el régimen especial del recargo de equivalencia, las adquisiciones intracomunitarias que realice en el territorio de aplicación del IVA español están sujetas a dicho tributo).

Un empresario español entrega mercancías a un empresario establecido en Holanda que sin haberlas sacado del territorio español las vende a otra empresa española.

Se producen dos entregas de bienes:

La primera es la venta de productos a la empresa holandesa: en este caso no hay operación intracomunitaria, ya que las mercancías no salen del territorio español, por tanto debe repercutirse el IVA. La segunda es la venta en España por la empresa holandesa, en este caso, también se trata de una operación interior sujeta al IVA ya que no hay transporte fuera de España.

Se excluye del concepto de adquisición intracomunitaria las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier otra red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con el artículo 68.Siete.

Adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos realizadas por particulares y empresarios sin NIF-IVA

Se incluyen aquí las adquisiciones intracomunitarias de medios de transportes nuevos efectuadas por las siguientes personas:

- Particulares personas físicas.
- Personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales y que carecen de NIF-IVA.
- Empresarios que tributan en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y que no tienen NIF-IVA.
- Empresarios que realizan exclusivamente operaciones exentas del IVA y que no generan el derecho a la deducción del IVA soportado, desprovistos de NIF-IVA.

Cuando las personas citadas en los cuatro guiones anteriores efectúan adquisiciones de bienes en otros Estados miembros de la Unión Europea distintos de España, la tributación por IVA se localiza en el Estado de origen y no hay sujeción al IVA español por el concepto “adquisición intracomunitaria de bienes”. Esto es así, salvo por lo que se refiere a las adqui-

siciones de medios de transporte nuevos; en este caso, la entrega está exenta del IVA en el Estado de origen y se grava la adquisición intracomunitaria en España.

Tienen la consideración de medios de transporte:

a) Los vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cm^3 o cuya potencia exceda de 7,2 kW.

b) Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,5 metros, con excepción de aquéllas a las que afecte la exención prevista en el ámbito de las operaciones asimiladas a exportaciones.

c) Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kilogramos, con excepción de aquéllas a las que afecte la exención prevista en el ámbito de las operaciones asimiladas a exportaciones.

Tienen la consideración de nuevos cuando se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que su entrega se efectúe antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o, tratándose de vehículos terrestres accionados a motor, antes de los seis meses siguientes a la citada fecha.

b) Que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6.000 km, las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

La adquisición de un medio de transporte nuevo adquirido en un país de la Unión Europea distinto de España está sujeta siempre al IVA en España cuando el medio de transporte es expedido a la Península o Baleares, con independencia de las condiciones del transmitente y del adquirente.

Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso

Se consideran como tales las siguientes:

1.º El envío de bienes sin transmisión (es decir, cuando el transmitente y el adquirente son la misma persona) desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto.

Se exceptúan las operaciones excluidas del concepto de transferencia de bienes como operación asimilada a entrega de bienes.

Ejemplo:

Un empresario francés envía mercancías desde Francia a un almacén de su propiedad situado en la Península o Islas Baleares para su posterior distribución en España. La operación se considera adquisición intracomunitaria.

2.º La afectación realizada por las fuerzas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte para su uso o el del elemento civil, de bienes no adquiridos en las condiciones

normales de tributación del impuesto en la Comunidad, cuando su importación no puede beneficiarse de la exención del IVA como bien destinado a la OTAN.

3.º Cualquier adquisición resultante de una operación que si se hubiese efectuado en el interior del país por un empresario o profesional sería calificada como entrega de bienes a efectos del impuesto.

Ejemplo:

- La venta de mercancías realizada por un empresario francés a un empresario español con condición suspensiva cuando las mercancías son remitidas a España, se considera operación asimilada a adquisición intracomunitaria de bienes.
- Está sujeta en España la adquisición de bienes por parte de un comisionista español en virtud de un contrato de comisión de venta a un comitente francés en caso de mediación por cuenta propia en una operación de venta de mercancías en las que existe transporte de Francia a España.

Importaciones de bienes

Están sujetas al IVA las importaciones cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

Tienen la consideración de importación:

1.º La entrada en el interior del país de un bien que no cumple las condiciones de los arts. 9 y 10 del Tratado constitutivo de la CEE (hoy, artículos 23 y 24 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea) o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del carbón y del acero, que no esté en libre práctica.

2.º La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior.

No obstante cuando alguno de estos bienes se coloque (cumpliendo la legislación) desde su entrada en el territorio de aplicación del impuesto en una zona franca o depósito franco y otros depósitos o se vincule a un régimen aduanero y fiscal (con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero), la importación se producirá cuando el bien salga de estas áreas o abandone los regímenes señalados salvo que sean objeto de una exportación o de una entrega intracomunitaria exenta.

Reciben el tratamiento de las importaciones como operaciones asimiladas a éstas:

1.º Los buques que hubiesen obtenido la exención del IVA por afectación a la navegación marítima internacional o al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera e incumplan los requisitos exigidos en relación con la exención.

2.º Las aeronaves que hubiesen obtenido la exención del IVA por la dedicación esencial a la navegación aérea internacional e incumplan los requisitos exigidos en relación con la exención.

3.º Las adquisiciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de los bienes cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación previas se hubiesen beneficiado de la exención del IVA por régimen diplomático o consular u organismos internacio-

nales. Esta exención no se aplica si los bienes se transportan inmediatamente fuera de la Comunidad.

4.º Las salidas de zona franca, depósito franco y otros depósitos o el abandono de los regímenes aduaneros o fiscales de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en ellos se hubiese beneficiado de la exención, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios exentas. En estos casos tampoco se considerará operación asimilada a las importaciones la salida de estas áreas o el abandono de alguno de los regímenes señalados cuando los bienes sean objeto de una exportación o de una entrega intracomunitaria exenta.

C) Operaciones realizadas en el territorio

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Regla general

Las adquisiciones intracomunitarias de bienes se consideran realizadas en la Península o Islas Baleares cuando se encuentre en este territorio el lugar de llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente.

Regla especial

También estarán sujetas en España, si no han sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, cuando el adquirente sea empresario o profesional o persona jurídica y haya comunicado al vendedor el NIF-IVA atribuido por la Administración española.

D) Operaciones no sujetas

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Estarán no sujetas y por tanto no deben declararse las siguientes adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas en el territorio de aplicación del IVA español:

a) Aquéllas en las que el empresario o profesional transmitente se beneficie del régimen de franquicia del impuesto en el Estado miembro desde el que se inicia el transporte.

   En la legislación española que regula el IVA no está contemplado ningún régimen de franquicia.

b) Aquéllas en que la correspondiente entrega en el Estado miembro de origen haya tributado con sujeción a las reglas del régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio del transporte.

c) Las siguientes entregas de bienes que se consideren realizadas en España:

   - Entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje.
   - Ventas a distancia.
   - Entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales.
   - Entregas de gas a través del sistema de gas natural o electricidad.

d) Las entregas exentas en el Estado miembro de origen por tratarse de operaciones asimiladas a exportaciones referentes a buques, aeronaves y relaciones diplomáticas e internacionales y OTAN.

e) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes distintas a los medios de transporte nuevos y bienes objeto de Impuestos Especiales, cuando se den las siguientes condiciones:

- Adquisiciones intracomunitarias de bienes cuando sean realizadas:

  1.º Bien por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca respecto de los bienes destinados al desarrollo de las actividades sometidas a dicho régimen.

  2.º Bien por los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total o parcial del impuesto.

  3.º Bien por las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

- El importe de las adquisiciones procedentes de los demás Estados miembros, excluido el IVA, en el año anterior, debe ser inferior a 10.000 euros. En el año en curso se aplica la no sujeción hasta alcanzar este importe.

- No deben haber optado por la sujeción. Esta opción abarca un período mínimo de 2 años.

Importaciones

Cuando el bien se coloque en zona franca, depósito franco y otros depósitos o se vincule a los regímenes aduaneros o fiscales, salvo el régimen de depósito distinto del aduanero, la importación sólo se producirá cuando el bien salga de dichas áreas o abandone los citados regímenes y siempre que el bien no sea objeto de una exportación o de una entrega intracomunitaria exenta.

E) Operaciones exentas

Adquisiciones intracomunitarias

Podemos hacer tres clasificaciones de estas exenciones:

1º Exenciones que tienen por finalidad equiparar las adquisiciones intracomunitarias a los otros hechos imponibles. En este sentido están exentas las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto o importación hubiera estado no sujeta o hubiera estado exenta.

2º Las adquisiciones realizadas en una operación triangular. En este caso, la adquisición está exenta cuando concurran los siguientes requisitos:

1.- Que se realicen por un empresario o profesional que:

  a) No esté establecido ni identificado a efectos del IVA en el territorio de aplicación del impuesto, y

  b) Que esté identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la Comunidad.

2.- Que se efectúen para una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, realizada en el interior del territorio de aplicación del impuesto por el propio adquirente.

3.- Que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentre identificado a efectos del IVA el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.

4.- Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, a quienes no les afecte la no sujeción establecida para las adquisiciones intracomunitarias de bienes y que tengan atribuido un NIF-IVA suministrado por la Administración española.

Ejemplo:

Un empresario francés compra una mercancía en Italia y pide que le sea enviada a un cliente suyo en España.

Se producen las siguientes operaciones:

1.º) Entrega de bienes del empresario italiano al francés: es una entrega intracomunitaria de bienes y estará exenta en Italia puesto que los bienes son transportados fuera de Italia y el adquirente está identificado en un Estado miembro distinto de Italia, en este caso Francia.

2.º) La adquisición por el empresario francés realizada en España es una adquisición intracomunitaria sujeta pero exenta en España por operación triangular, puesto que:

- * Es realizada por un empresario francés establecido en Francia.
- * Se efectúa para realizar una entrega posterior por el propio empresario francés.
- * Los bienes han sido transportados desde Italia (no Francia) y directamente para el empresario español.
- * El adquirente de la entrega del empresario francés es un empresario español.

3.º) La entrega del empresario francés al empresario español es una entrega interior sujeta y no exenta en España.

3º) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las que se atribuya al adquirente el derecho a la devolución total del impuesto que se hubiese devengado por las mismas por el procedimiento especial de devolución a no establecidos.

Importaciones

La Ley del IVA recoge una serie de operaciones exentas en relación con la entrada en el interior del país, procedente de terceros países, de determinados bienes como aquéllos cuya entrega en el interior estuviese exenta del impuesto; bienes personales por traslado de residencia habitual; bienes personales por razón de matrimonio; bienes de escaso valor; bienes en régimen de viajeros; bienes destinados a Organismos caritativos o filantrópicos; bienes con fines de promoción comercial; productos de la pesca, etc.

Asimismo, para evitar la doble imposición se declara la exención en el impuesto de las importaciones de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad, de calor o de frío.

Se estructura el uso del régimen de depósito distinto del aduanero para restringir la exención de las importaciones de bienes que se vinculen a dicho régimen a:

- Bienes objeto de Impuestos Especiales en régimen suspensivo

- Bienes procedentes del territorio aduanero de la Comunidad
- Bienes señalados por la Directiva IVA (patatas, aceitunas, cacao, estaño, cobre…)
- Bienes destinados a las tiendas libres de impuestos en puertos y aeropuertos.

La exención se extenderá también a los servicios relacionados directamente con las importaciones de estos bienes.

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

Un particular que alquila una plaza de garaje ¿debe pagar el IVA?

El arrendamiento es una operación que convierte en empresario, a efectos del IVA, a quien la realiza, independientemente de que el arrendador ejerza o no otra actividad empresarial o profesional. Por tanto, el particular que alquile una plaza de garaje debe repercutir e ingresar el IVA de dicha operación.

Un particular que alquila una vivienda incluyendo en dicho alquiler el de una plaza de garaje anexa ¿debe pagar el IVA?

El alquiler de viviendas está exento y si la plaza de garaje es anexa a la vivienda la operación estará en su conjunto exenta del impuesto.

Una persona física, trabajadora por cuenta ajena en una empresa, se dedica en horario extralaboral y por su cuenta a realizar servicios profesionales gratuitos para una asociación ¿tiene que declarar el IVA por dichas operaciones?

A efectos del IVA no tiene la condición de profesional quien realice **todos** sus servicios profesionales gratuitamente. Por tanto, no tendría que declarar el IVA por dichas operaciones.

Una persona física promueve la construcción de su vivienda. ¿Tiene por ello la consideración de empresario a efectos del IVA?

No, dado que la vivienda no se destina a su venta, adjudicación o cesión, sino sólo al uso particular del promotor.

¿Y si promueve la construcción de un edificio del que destina únicamente una parte para su vivienda y el resto a la venta?

En este caso, a efectos del IVA se convertiría en empresario y debe repercutir el IVA cuando venda lo construido y declarar el IVA de su vivienda cuando la ocupe, por producirse un autoconsumo.

¿Está sujeto al IVA el porcentaje que el dueño de un local tiene por un derecho de traspaso que el arrendatario ha transmitido?

El traspaso del local es una prestación de servicios prestada simultáneamente por el propietario y el arrendatario que está sujeta al IVA

¿Qué calificación tiene la adquisición de productos informáticos consistentes en programas encargados por la empresa para que se adapten a su estructura?

El suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste se consideran prestaciones de servicios, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del soporte.

¿Y la adquisición de productos informáticos consistentes en programas fabricados en serie?

En este caso, se consideran productos informáticos normalizados ya que no precisan de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario y se califican como entrega de bienes.

Un empresario transmite todo su patrimonio empresarial a un solo adquirente ¿es necesario para que la transmisión esté no sujeta que dicho adquirente continúe el ejercicio de la misma actividad que desarrollaba el transmitente?

De acuerdo con el número 1º del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en la redacción aprobada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, aun siendo necesario que el adquirente deba tener intención de explotar el patrimonio empresarial, no es preciso que la actividad económica que realice dicho adquirente sea necesariamente la misma que venía desarrollando el transmitente.

Una empresa tiene costumbre de tener una serie de atenciones con sus clientes como regalarles muestras de sus productos, mecheros, calendarios, agendas, etc. ¿Se debe pagar el impuesto por estas entregas?

Hay distintas posibilidades:

a) Que entregue muestras de sus mercancías sin valor comercial estimable con fines de promoción: en este caso, se trata de una operación no sujeta.
b) Que entregue objetos publicitarios que carezcan de valor intrínseco que lleven consignada de forma indeleble la mención publicitaria y que la entrega a un mismo destinatario no supere 200 euros. Estas entregas tampoco estarían sujetas.
c) Que no tratándose de los bienes anteriores, se adquieran para la atención a clientes. En este caso, tampoco estarían sujetas.
d) Que no tratándose de los bienes establecidos en las letras a) y b) anteriores, se adquieran para otros fines y se destinan posteriormente a atención a clientes. Éste es el único caso en que estarían sujetas y no exentas.

Un particular español adquiere un automóvil de turismo nuevo en un país de la Unión Europea distinto de España y a continuación lo trae a España. ¿Qué impuesto debe pagar?

Debe pagar el IVA en España al tratarse de adquisición intracomunitaria de bienes, independientemente de quién sea el vendedor.

¿Y si el vehículo es usado?

En este caso, si lo adquiere de un empresario pagará el IVA en el país en que éste esté establecido. Si lo adquiere a un particular no pagará IVA.

¿Están exentas las clases recibidas en una autoescuela para sacar el permiso de conducir para turismos?

No, las operaciones realizadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de las clases A y B están sujetas y no exentas del Impuesto.

¿Y si se trata del permiso de conducir para camiones?

En este caso, las operaciones realizadas estarán exentas del impuesto puesto que las clases para los permisos de conducción C, D y E sí están amparadas por la exención relativa a la enseñanza.

Capítulo 4. Sujetos pasivos. Repercusión. Devengo. Base imponible y tipo

Sumario

Quiénes están obligados a declarar. Sujetos pasivos

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Por regla general, sujeto pasivo es el empresario o profesional, persona física o jurídica, que entrega bienes o presta servicios. Esta condición de sujeto pasivo implica el cumplimiento de las obligaciones tanto materiales como formales del impuesto.

Además, a efectos del IVA, tienen la consideración de sujetos pasivos, siempre que realicen operaciones sujetas al impuesto, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que no tienen personalidad jurídica pero constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

Ejemplos:

Son sujetos pasivos del IVA:

Una comunidad de propietarios que promueve la construcción de un edificio para los distintos comuneros integrantes de la comunidad.

Dos o más personas que ejerzan en común una actividad profesional repartiendo los ingresos.

Dos o más personas propietarias proindiviso de bienes inmuebles que alquilan, constituyen una comunidad de bienes a efectos del IVA que será sujeto pasivo del impuesto.

Para determinar quién es sujeto pasivo del impuesto la Ley establece una regla general y dos reglas especiales:

Regla general

Es sujeto pasivo del impuesto el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o preste los servicios sujetos.

Reglas especiales

1.º La denominada regla de inversión del sujeto pasivo, según la cual, es sujeto pasivo el empresario o profesional que recibe los bienes o los servicios, es decir, el destinatario.

Esta regla es aplicable en los casos siguientes:

a) Cuando quien realiza las operaciones no está establecido en el territorio de aplicación IVA español, salvo en los siguientes casos:

- Cuando se trate de ventas a distancia sujetas al IVA español.
- Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el artículo 69.Uno.1º de la Ley.
- Cuando se trate de entregas intracomunitarias de bienes o de entregas de bienes con destino a la exportación, exentas en ambos casos del IVA.

Establecidos en el territorio.

Se consideran establecidos en el territorio de aplicación del IVA español los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal, o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas. Es decir, requiere una intervención cualificada del establecimiento en la que exista una efectiva actuación de los medios materiales y humanos de dicho establecimiento permanente en la producción de los bienes y servicios sin que se considere suficiente la realización de labores meramente administrativas como la simple expedición de facturas u otras similares.

Ejemplo:

Los servicios prestados a una empresa española por un abogado belga no establecido en España, estarán sujetos al IVA en España y la empresa española es sujeto pasivo, por inversión.

Ejemplo:

No se produce la inversión del sujeto pasivo en el arrendamiento de un inmueble situado en España cuyo propietario reside en el extranjero ya que, en este caso, al extranjero se le considera establecido en el territorio de aplicación del impuesto, siendo el establecimiento permanente el propio edificio objeto de arrendamiento; por tanto, sujeto pasivo del impuesto es el propietario del inmueble aunque no resida en el territorio.

Ejemplo:

Un empresario francés no establecido en la Península ni en Baleares contrata con una empresa alemana la organización por esta última de una exposición en Madrid de los productos fabricados por la empresa francesa.

Asimismo, contrata con una empresa portuguesa la prestación del servicio de venta de entradas para el acceso a la exposición.

El servicio de organización de la exposición se localiza de acuerdo con la regla general del artículo 69.Uno.1º de la LIVA y, por tanto, no se considera realizado en el territorio de aplicación del impuesto.

En cuanto al servicio de venta de entradas, se localiza de acuerdo con lo previsto por la regla especial del artículo 70.Uno.3º en el lugar en el que se presta materialmente el servicio. En consecuencia, al tratarse de un supuesto en el que el prestador y el destinatario no están establecidos en el TAI el sujeto pasivo será el prestador del servicio de acceso.

Ejemplo:

Empresario alemán no establecido en España, que cuenta con diversas mercancías de su propiedad depositadas en una nave industrial situada en Teruel. Tales mercancías son remitidas a empresarios franceses, ocupándose el empresario alemán del transporte de las mismas desde España hasta Francia. Los empresarios franceses comunican al alemán su NIF/IVA francés.

Las entregas intracomunitarias de bienes efectuadas por el empresario alemán están sujetas y exentas del IVA español. El sujeto pasivo de dicho impuesto es el empresario alemán (pues no hay inversión), de manera que será éste el obligado al cumplimiento de las obligaciones formales correspondientes a dicha entrega: emisión de factura, declaración recapitulativa, etc.

Hay que aclarar que la nave industrial situada en Teruel a que se refiere el supuesto no constituye establecimiento permanente para el empresario alemán. Para que lo fuera, éste debería ser propietario, arrendatario o usufructuario de la misma, o de una parte cierta y determinada de ella.

b) Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.

c) Cuando se trate de entregas de determinados materiales de recuperación, así como en algunas prestaciones de servicios (selección, corte, fragmentación y prensado) sobre los citados materiales de recuperación.

d) Cuando se trate de entregas de gas y electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, si el proveedor no se encuentra establecido y el destinatario es un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal y se encuentra identificado en dicho territorio.

e) Cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos sobre emisiones de gases de efecto invernadero.

f) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:
   - Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.
   - Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20º y 22º del artículo 20.Uno de la LIVA en las que el sujeto pasivo ha renunciado a la exención.
   - Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituída sobre los bienes inmuebles. También se entiende que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente. (Consulta DGT V1415-13)

g) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, para la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista. También se aplica cuando los destinatarios de las operaciones sean subcontratistas. (Consulta DGT V2583-12)

Ejemplo:

Un Ayuntamiento contrata la edificación de una biblioteca pública para su uso gratuito por parte de los vecinos del municipio. En este supuesto no se produce la inversión del sujeto pasivo, ya que el Ayuntamiento no está actuando como empresario o profesional.

En caso contrario, sería necesario que el Ayuntamiento comunicase expresa y fehacientemente al contratista principal que está interviniendo en la operación en calidad de empresario o profesional y sí se produciría la inversión del sujeto pasivo.

Ejemplo:

La sociedad A contrata con la sociedad B la construcción de una edificación donde instalará su sede social, por un importe de 500.000 euros. Para dicha construcción B subcontrata la instalación de puertas y ventanas con la sociedad C por un valor de 40.000 euros.

La ejecución de obra en su conjunto tiene la consideración de construcción. Por ello, A se convierte en sujeto pasivo de la entrega de bienes realizada por B, por lo que deberá repercutir e ingresar el IVA correspondiente a dicha operación por un importe de 105.000 euros. Por otra parte, la sociedad B se convierte en sujeto pasivo de la ejecución de obra realizada por C y deberá repercutir e ingresar el IVA correspondiente a la operación por un importe de 8.400 euros (sin perjuicio de que, en su caso, pueda deducir este importe).

h) Cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el apartado décimo del anexo la Ley del impuesto[(1)]:

- Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado; asimilándose a los mismos las entregas que tengan por objeto dichos metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. En todo caso ha de tratarse de productos que no estén incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Teléfonos móviles.
- Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales (consultas DGT V1037-15 y V0720-16).

Lo previsto en estos dos últimos guiones solo se aplicará cuando el destinatario sea:

- Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.

A estos efectos se considerará revendedor::

Al empresario o profesional que se dedique con habitualidad a la reventa de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales. Estos empresarios o profesionales deben comunicar su condición de revendedor mediante declaración censal (modelo 036) al comenzar la actividad o durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

(1) Esta regla especial resulta de aplicación a partir de 1 abril de 2015, de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) de la disposición final quinta de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. (BOE 28 de noviembre)

- Un empresario o profesional distinto de los referidos en el guión anterior, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido. Para calcular este límite se debe atender al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trate de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de esta norma.

La acreditación de ambas condiciones se debe comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega con carácter previo o simultáneo a la adquisición.

Con la finalidad de facilitar esta acreditación existe la posibilidad, una vez se hubiera comunicado debidamente la condición de revendedor, de solicitar un certificado tributario específico para acreditar la condición de revendedor de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

2.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales en los dos casos siguientes:

a) Cuando sean destinatarias de las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias exentas por operación triangular, siempre que hayan comunicado al proveedor un NIF-IVA atribuido por la Administración española.

b) Cuando sean destinatarios de las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto a que se refieren los artículos 69 y 70 de la LIVA, a cuyos efectos deberán disponer de un NIF-IVA atribuido por la Administración española.

Ejemplo:

Un Ayuntamiento, que efectúa una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al IVA español, contrata con un empresario francés no establecido el transporte de los bienes desde Francia hasta España, comunicándole su NIF-IVA español.

El servicio de transporte intracomunitario de bienes está sujeto al IVA español siendo sujeto pasivo el Ayuntamiento.

Adquisiciones intracomunitarias e importaciones

Adquisiciones intracomunitarias de bienes o de servicios

Será sujeto pasivo quien las realice, es decir, el adquirente de los bienes o de los servicios.

Importaciones

Serán sujetos pasivos del impuesto quienes realicen las importaciones.

Se considerarán importadores, siempre que se cumplan los requisitos de la legislación aduanera:

1.º Los destinatarios de los bienes importados.

2.º Los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en el territorio.

3.º Los propietarios de los bienes, en los casos no contemplados en los números anteriores.

4.º Los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes, cuando se trate de operaciones asimiladas a importaciones de bienes.

Por otra parte, cuando se trate de importaciones a las que se refiere el artículo 27.12º de la LIVA si el importador actúa mediante representante fiscal, este último está obligado a cumplir las obligaciones materiales y formales derivadas de dichas importaciones.

Responsables del impuesto

A) Se establece la responsabilidad solidaria en el pago de la deuda tributaria de las siguientes personas:

1. Los destinatarios de las operaciones que mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto. La responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder.

2. En caso de importaciones de bienes:

   - Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios Internacionales.

   - La RENFE, cuando actúe en nombre de terceros en virtud de Convenios Internacionales.

   - Las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

B) Se establece la responsabilidad subsidiaria en el pago de la deuda tributaria de las siguientes personas:

1. Los Agentes de Aduanas que actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

2. Los empresarios o profesionales que sean destinatarios de operaciones en las que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiese debido repercutirse no haya sido ni vaya a ser objeto de ingreso.

   Se considera que se produce esta situación cuando se haya satisfecho un precio notoriamente anómalo.

   Se entiende por precio notoriamente anómalo:

   a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o el satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.

   b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado la entrega.

   No se considerará precio notoriamente anómalo el que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto.

Además de que se entienda que se ha satisfecho un precio notoriamente anómalo, para declarar este tipo de responsabilidad se exige otro requisito:

La Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

3. Los titulares de los depósitos distintos de los aduaneros del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos (salvo en relación con los bienes objeto de impuestos especiales).[1]

Repercusión del impuesto al destinatario

La repercusión supone la traslación del peso económico del impuesto por el sujeto pasivo al destinatario de la operación gravada.

La repercusión está configurada como un derecho-deber, por cuanto que la Ley establece que el sujeto pasivo debe repercutir el importe del impuesto sobre el destinatario de la operación gravada pero, al mismo tiempo, para que éste efectúe la repercusión, se establecen en la normativa una serie de requisitos formales, temporales y materiales:

- **Requisitos formales**.

  La repercusión debe efectuarse mediante factura con las excepciones que contienen las normas reglamentarias, consignando la cuota repercutida separadamente de la base imponible.

- **Requisitos temporales**.

  La repercusión deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura y debe efectuarse en el plazo de un año desde la fecha del devengo. En otro caso, el sujeto pasivo pierde el derecho a la repercusión (es decir, el sujeto pasivo ha ingresado o debe ingresar el impuesto pero no puede trasladarlo a los destinatarios de la operación).

- **Requisitos materiales**.

  No existe obligación de soportar la repercusión en dos supuestos:

  1. Cuando la repercusión no se realice con arreglo a la Ley.
  2. Cuando la repercusión se realice antes del devengo del impuesto.

Regla especial. Repercusión a entes públicos

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen Entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido. En este sentido, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del impuesto.

(1) Supuesto de responsabilidad introducido con efectos 01/01/2016 por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre (BOE 28 de noviembre).

Ejemplo:

Un Ayuntamiento adjudica la realización de un servicio por importe de 12.000 euros.

La factura que debe girarse al Ayuntamiento será la siguiente:

Base imponible: 12.000/121 x 100 = ...9.917,36 euros

IVA al 21%.. 2.082,64 euros

Total:..12.000,00 euros

Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas

La rectificación de las cuotas repercutidas debe efectuarse en los siguientes supuestos:

1.º En los casos de incorrecta fijación de dichas cuotas.

2.º Cuando se produzcan las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación debe efectuarse cuando se adviertan las causas de la incorrecta determinación o se produzcan las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible, siempre que no hayan transcurrido 4 años a partir del momento en que se devengó el impuesto o de la fecha en que se hayan producido las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible.

Puede procederse a la rectificación siempre que se haya expedido factura, aunque no se haya repercutido cuota alguna.

No procederá la rectificación en los siguientes casos:

- Cuando la rectificación sea debida a la incorrecta fijación de cuotas, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios no actúen como empresarios o profesionales.

  Excepción: en los casos de elevación legal de tipos, la rectificación puede efectuarse en el mes en que entren en vigor los nuevos tipos y en el siguiente.

- Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

Procedimiento de rectificación:

- Rectificación sin requerimiento que implique aumento de cuotas:
  - Causa: error fundado de derecho o circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible: la diferencia se incluye en la declaración-liquidación del período en el que debe efectuarse la rectificación.
  - Resto de causas: debe presentarse una declaración-liquidación rectificativa a la que se aplican el recargo y los intereses de demora que procedan según el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Rectificación que suponga disminución de cuotas, el sujeto pasivo puede optar por:

a) Iniciar, cuando proceda, el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria y en los artículos 126 a 129 del RGAT.

b) Regularizar la situación en la autoliquidación del período en que deba efectuarse la rectificación o en los posteriores hasta el plazo de un año desde que debió efectuarse la rectificación. El sujeto pasivo debe reintegrar al destinatario el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercidas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la autoliquidación del período en el que fueron declaradas las cuotas devengadas.

Cuándo se producen las operaciones a efectos del impuesto. Devengo

El devengo es el momento en que se entiende realizada la operación sujeta al impuesto y el que determina la normativa aplicable a efectos de sujeción, tipos impositivos, exenciones, etcétera.

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

La Ley establece dos reglas fundamentales:

- El impuesto se devenga cuando se realiza la operación.
- Cuando existen pagos anticipados anteriores a la realización de la operación, el impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos (salvo en entregas exentas por destinarse a otro Estado miembro).

Ejemplo:

La permuta de solares por pisos de los edificios que sobre los mismos se construyan da lugar al devengo del IVA correspondiente a la entrega futura de los pisos por el pago anticipado que supone la entrega del solar.

No se consideran efectivamente cobradas las cantidades retenidas por el destinatario de los trabajos como garantía de la correcta ejecución de los mismos.

Para determinar el momento en que se entiende realizado el hecho imponible, la Ley distingue las diferentes operaciones:

a) Entregas de bienes: cuando se pongan a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

Es indiferente el hecho de que el cobro se produzca con posterioridad. Por tanto, en las ventas a plazos se devenga el impuesto en su totalidad cuando los bienes entregados se pongan a disposición del adquirente, aunque los plazos se satisfagan posteriormente.

Cuando existe otorgamiento de escritura pública, la puesta a disposición se entiende realizada, por disposición legal, en el momento de su otorgamiento. No obstante, si de la escritura

se dedujese un momento distinto para la puesta a disposición de la cosa, el devengo se producirá cuando tenga lugar la puesta a disposición.

En las entregas de bienes efectuadas sin que exista transmisión de la propiedad (contratos de venta con pacto de reserva de dominio u otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes) el devengo se produce cuando los bienes se pongan en posesión del adquirente.

b) Prestaciones de servicios: cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas, salvo que se trate de operaciones continuadas descritas en el segundo párrafo del artículo 75.Uno.2º de la LIVA.

Ejemplo:

El IVA de los servicios prestados por los abogados y procuradores en el curso de un procedimiento judicial se devenga cuando concluya la realización del servicio, es decir, cuando concluya el procedimiento (salvo pagos anticipados).

En las ejecuciones de obra con aportación de materiales, el devengo se produce en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

c) En ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales, cuyos destinatarios sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción.

Ejemplo:

Empresario que realiza dos ejecuciones de obra con aportación de material, una para otro empresario y otra para una Administración pública.

- Cuando el destinatario sea otro empresario, el devengo se produce en el momento en que se ponga la obra a disposición de su dueño.
- Cuando el destinatario sea una Administración pública, el devengo se produce en el momento en que se produzca la recepción de la obra y no en el momento en que la obra se ponga a disposición de su dueño. Todo ello sin perjuicio de que, si ha habido pagos anticipados, el IVA se devengue en el momento del cobro de los mismos y sobre su importe.

d) Transmisiones de bienes entre comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o de compra cuando el comisionista actúe en nombre propio:

En las comisiones de venta: el IVA correspondiente a la entrega del comitente al comisionista se devenga cuando el comisionista entregue los bienes al cliente.

En las comisiones de compra: el IVA correspondiente a la entrega del comisionista al comitente se devenga cuando al comisionista le entregue los bienes el proveedor.

e) En caso de entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien la recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, el devengo de las entregas de los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente.

f) En los supuestos de autoconsumo, cuando se efectúen las operaciones gravadas.

g) En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

Ejemplos:

Suministro de gas, suministro de energía eléctrica, arrendamientos.

En los arrendamientos, la falta de pago de la renta no impide que siga siendo obligatorio ingresar el impuesto, porque el impuesto seguirá devengándose cada vez que sea exigible el pago del alquiler.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la exigibilidad sea superior a un año natural, el devengo se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Ejemplo:

En caso de arrendamiento de local en el que se estipula que la renta se pagará a la finalización del mismo y éste tiene una duración de 4 años, el devengo se producirá a 31 de diciembre de cada año, no de los 4 años.

Cuando los suministros constituyan entregas intracomunitarias de bienes exentas (art. 25.Uno LIVA) o transferencias exentas de bienes corporales de una empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlos a las necesidades de la empresa en este Estado (art. 25.Tres LIVA), si no se ha pactado el precio, o no se ha determinado el momento de la exigibilidad o ésta se ha establecido con una periodicidad superior al mes natural, el devengo del Impuesto se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

h) En las entregas intracomunitarias de bienes exentas, distintas de las de la letra g) anterior, el devengo se producirá el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente, o en la fecha de expedición de la factura si fuera anterior.

Tratamiento del leasing:

- Antes de que exista compromiso de ejercitar la opción de compra, la operación tiene la consideración de servicio de arrendamiento y el impuesto se devenga a medida que sea exigible cada percepción.
- Cuando exista compromiso de ejercitar la opción, la operación pasa a tener la consideración de entrega de bienes y se devenga el impuesto por la cantidad que queda pendiente de pago.

Adquisiciones intracomunitarias e importaciones

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

El impuesto se devengará en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares, de acuerdo con los criterios anteriormente expuestos. Por tanto, el devengo del Impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente. No obstante, si con anterioridad a la citada fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

Ejemplo:

En las entregas de bienes entre un comitente francés y un comisionista español, cuando éste actúe en nombre propio, el devengo del impuesto se produce el día 15 del mes siguiente a aquél en que se inicie la expedición o transporte o bien en la fecha de expedición de la factura si ésta fuese anterior.

No se produce el devengo cuando se realicen los pagos anticipados anteriores a las adquisiciones.

Ejemplo:

Si un empresario español compra en diciembre mercancías a otro empresario belga por 10.000 euros, debiendo entregar en el momento del contrato el 10% de la contraprestación (1.000 euros), pero las mercancías se transportan en enero, expidiéndose la factura en ese mismo mes, el impuesto se devenga en enero por el total importe de la contraprestación (10.000 euros).

Importaciones

El devengo del impuesto se produce:

- Cuando hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera.
- En el caso de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, cuando se abandone el régimen.
- En las operaciones asimiladas a las importaciones, cuando tengan lugar las circunstancias que determinan su realización.

Importe sobre el que se aplica el tipo impositivo. Base imponible

La base imponible del impuesto es la cantidad sobre la que debe aplicarse el tipo, es decir, es la cuantificación o valoración monetaria del hecho imponible.

Con carácter general, la base imponible será el importe de la contraprestación, definido como veremos a continuación para cada tipo de operación.

Cuando el importe de la contraprestación no se conoce en el momento del devengo se debe fijar la base imponible provisionalmente, aplicando criterios fundados y rectificarla posteriormente cuando el importe sea conocido, si este importe no coincide con el que se fijó provisionalmente.

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Regla general

La base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Cuando el sujeto pasivo no repercuta expresa y separadamente la cuota del impuesto en factura se entiende que la contraprestación no incluyó dichas cuotas, salvo en los casos siguientes:

1.º Cuando la repercusión expresa del impuesto no sea obligatoria.

2.º En los supuestos de percepciones retenidas con arreglo a derecho en el caso de resolución de las operaciones.

Se incluyen en el concepto de contraprestación:

1.º Cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias, como los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros o primas por prestaciones anticipadas.

Ejemplo:

En el arrendamiento de un local se incluirá el importe de la renta, las cantidades asimiladas a la renta y cualquier otra cantidad que el arrendador puede exigir al arrendatario como pueden ser los gastos de comunidad, el importe del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, los gastos de calefacción, agua, luz, obras, etc.

No se incluirán los intereses por el aplazamiento en el pago del precio cuando cumplan los siguientes requisitos:

- Que correspondan a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.
- Que sean retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto.
- Que consten separadamente en la factura expedida por el sujeto pasivo.
- Que no excedan del usualmente aplicado en el mercado.

Ejemplo:

En enero se compra un piso de 100.000 euros que se recibe el día 1 de octubre. Los pagos a realizar son:

Abril:	30.000 y 1.000 euros de intereses.
Octubre:	40.000 y 2.000 euros de intereses.
Diciembre:	30.000 y 3.000 euros de intereses.

La base imponible será:

- Abril: 31.000, incluye los intereses por ser anteriores al devengo.
- Octubre: 70.000 (40.000 que se pagan en octubre más los 30.000 que se pagarán en diciembre), al realizar la entrega se devenga el IVA de los pagos pendientes, no formando parte de la base imponible los intereses devengados a partir de este momento.

2.º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones, es decir, establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen antes de realizarse la operación.

Tanto la DGT, en su consulta n.º 0285-03, como el TJCE en Sentencia de 22 de noviembre de 2002, han matizado el segundo de los requisitos exigido en el párrafo anterior, en el sentido de que "lo que ha de estar establecido con carácter previo a la realización de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios subvencionadas no es tanto el importe de la subvención como el mecanismo de determinación de la misma, de forma tal que el empresario o profesional que realiza la operación esté en condiciones de determinar su importe, pero sin que éste se encuentre necesariamente establecido en unidades monetarias con tal antelación".

Ejemplo:

Una empresa de transporte de viajeros recibe dos subvenciones: una de 2 euros por cada viajero transportado y otra de 20.000 euros que tiene por finalidad cubrir el coste de autobús. El precio del viaje es de 10 euros más IVA.

La primera subvención se incluye en la base imponible al ir directamente asociada al precio del billete.

Precio del viaje	10
Subvención asociada al viaje	2
Total base imponible	**12**
IVA 10% x 12	1,20
Precio del billete	10
IVA	1,20
Total a pagar por el usuario	**11,20**

La segunda subvención no se incluye en la base imponible porque no cumple el requisito de estar establecida en función del volumen de los servicios prestados.

Los requisitos que deben cumplirse para que una subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio se han simplificado en base al criterio contemplado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 27 de marzo de 2014 (asunto C-151/13). Este criterio también viene reconocido por el Tribunal Económico Administrativo Central, entre otras, en su resolución de 20 de noviembre de 2014 (Nº de resolución 01360/2011) y por la Dirección General de Tributos en las consultas V4149-15 y V2263-16.

En la citada Sentencia el TJUE precisa que la base imponible del impuesto estará constituida por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado, siendo necesaria únicamente la existencia de un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida. En este sentido aclara que para reconocer ese vínculo, no es necesario que el beneficiario directo de la prestación sea el destinatario del servicio ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas. Será necesario que el servicio se preste realmente como contrapartida del pago, sin que se exija que dicha contrapartida se perciba directamente por el destinatario del servicio, sino que puede ser un tercero, el que satisfaga la misma.

3.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio IVA.

Se incluyen los Impuestos Especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

4.º Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones.

5.º El importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación.

6.º El importe de las deudas asumidas por el destinatario como contraprestación total o parcial de las operaciones.

No se incluyen en la base imponible:

1.º Las indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior, que no constituyan contraprestación o compensación de las operaciones sujetas.

2.º Los descuentos y bonificaciones concedidos previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella y que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

No será aplicable esta disposición cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

3.º Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo está obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no puede deducir el impuesto que los hubiera gravado.

Es fundamental que la factura aparezca a nombre del cliente, destinatario final de la operación.

4.º Las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.

Requisitos que deben concurrir para excluir de la base imponible los suplidos:

1.º Ha de tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente. Esto se acreditará ordinariamente mediante la correspondiente factura expedida a cargo del cliente.

2.º El pago de estas sumas debe efectuarse en virtud de un mandato expreso verbal o escrito del cliente por cuya cuenta se actúe, lo que excluye la posibilidad de considerar como suplido los gastos en que haya incurrido el empresario o profesional sin conocer el nombre de su posible cliente.

3.º La cantidad percibida por el mediador debe coincidir exactamente con el importe del gasto en que ha incurrido el cliente.

4.º El empresario o profesional mediador no podrá deducir el impuesto que hubiera gravado los gastos pagados en nombre y por cuenta de su cliente.

Reglas especiales

La Ley del IVA establece las siguientes:

a) Cuando la contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes. Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas de autoconsumos.

   Si la contraprestación consiste parcialmente en dinero, la base imponible será la mayor de las dos siguientes cantidades: el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma o el determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.

b) Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

   No será aplicable esta regla cuando los bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto. En este caso, las prestaciones accesorias siguen el régimen de la principal.

Ejemplo:

Se transmite parte de una empresa que no constituye una unidad económica autónoma por 3.000.000 de euros.

El patrimonio transmitido consta de:

- Un edificio cuyo valor de mercado son 2.000.000 de euros
- Maquinaria valorada a precio de mercado en 1.000.000 de euros
- Mercancías valoradas a precio de mercado en 500.000 euros

Valor de mercado de la totalidad del patrimonio transmitido:

2.000.000 + 1.000.000 + 500.000 = 3.500.000 euros

La base imponible correspondiente a cada bien será:

- Del edificio = (2.000.000 ÷ 3.5000.000) x 3.000.000 = 1.714.285,71 euros (*)
- De la maquinaria = (1.000.000 ÷ 3.500.000) x 3.000.000 = 857.142,86 euros
- De las mercancías = (500.000 ÷ 3.500.000) x 3.000.000 = 428.571,43 euros

Total: 3.000.000,00 euros

(*) La transmisión del edificio estará exenta si es segunda transmisión, salvo renuncia.

c) En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes a otro Estado miembro de la Unión Europea que constituyen operaciones asimiladas a entrega de bienes, serán de aplicación las siguientes reglas:

- Si los bienes son entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos, la base imponible coincidirá con la de la adquisición.
- Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal.
- Si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

d) En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

e) Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, la base imponible será su valor normal de mercado siempre que se cumpla cualquiera de los siguientes requisitos:

1º. Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el IVA que grave la misma, y la contraprestación pactada sea inferior a la normal de mercado.

2º. Que el empresario o profesional que realice las operaciones esté sujeto a la regla de prorrata, y se trate de una operación que no genera el derecho a la deducción en la que la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.

3º. Que el empresario o profesional que realiza la operación esté sujeto a la regla de prorrata, y se trate de una operación que genera el derecho a la deducción en la que la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

Se entiende por valor normal de mercado el que se pagaría en el TAI en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente por los mismos bienes y servicios.

Si no existe entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entiende por valor de mercado:

a) Para las entregas de bienes: el precio de adquisición de dichos bienes o de otros similares o un importe superior o, en su defecto, el precio de coste en el momento de la entrega.

b) Para las prestaciones de servicios: la suma de los costes que le suponga al empresario o profesional la prestación.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho.

A estos efectos, se presumirá que existe vinculación:

- En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, o un contribuyente del IRPF o del IRNR, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos impuestos.
- En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.
- En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.
- En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.
- En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.
- En las operaciones realizadas entre una entidad y sus establecimientos permanentes.

f) En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente en virtud de contratos de comisión de venta o de comisión de compra en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por:

- Comisión de venta: la contraprestación convenida por el comisionista y el cliente menos la comisión.

Ejemplo:

Contrato de comisión de venta que da derecho al comisionista a percibir un porcentaje (10%) sobre las ventas realizadas a terceros más el importe de determinados gastos en los que incurre para realizar la actividad. La base imponible de las entregas realizadas por el comitente al comisionista que actúa en nombre propio es la diferencia entre la contraprestación convenida por el comisionista por la venta de los bienes a un tercero, y el importe de la comisión bruta que obtiene el comisionista por su intervención. La comisión bruta incluye el 10% del importe de la venta a terceros y los gastos que, según contrato, el comisionista repercute al comitente, que incluyen los propios de cada operación y los gastos generales de la actividad.

- Comisión de compra: la contraprestación convenida por el comisionista y el proveedor más la comisión.

g) En las prestaciones o adquisiciones de servicios realizadas por cuenta de tercero, cuando quien preste o adquiera los servicios actúe en nombre propio, la base imponible del IVA correspondiente a la operación realizada entre el comitente y el comisionista estará constituida por:

- Prestación: la contraprestación del servicio concertada por el comisionista menos la comisión.
- Adquisición: la contraprestación del servicio convenida por el comisionista más la comisión.

h) Cuando la contraprestación se fije en moneda o divisa distinta de las españolas, se aplica el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco de España, que esté vigente en el momento del devengo.

Modificación de la base imponible

La Ley establece, entre otros, los siguientes motivos de modificación:

- Cuando la contraprestación se hubiese fijado provisionalmente.

Ejemplo:

Si junto con el arrendamiento del local se facturan gastos de comunidad presupuestados, el devengo se realiza en función de los gastos provisionales. Una vez conocidos los definitivos, se deberá expedir la factura rectificada, repercutiendo la cuota diferencial al tipo vigente en el momento del devengo. El arrendador incluirá esa cuota en la declaración del período en que se realice la rectificación.

- Cuando se devuelvan los envases y embalajes susceptibles de reutilización.

Ejemplo:

La venta de leche en botellas de cristal susceptibles de reutilización supone el gravamen por la contraprestación total. Posteriormente, en el momento en que sean devueltas las botellas, debe modificarse la base imponible.

- Cuando se otorguen descuentos y bonificaciones después de que la operación se haya realizado.

Ejemplo:

Los rappels concedidos en un año por volumen de ventas del año anterior dan lugar a la reducción de la base imponible.

- Cuando queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio.

Ejemplo:

La devolución de mercancías por defectos de calidad supondrá la rectificación de la base imponible por quedar sin efecto la operación.

- Cuando el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese pagado las cuotas repercutidas en los siguientes casos:
    - Concurso de acreedores: Cuando, después del devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso del destinatario de la operación.

      La modificación no puede realizarse después de transcurrido el plazo de tres meses desde el último de los anuncios que deben publicarse con carácter obligatorio del auto de declaración de concurso.

Por ejemplo, si en un concurso de acreedores el auto de declaración de concurso se publicó en el BOE el día 30 de enero, el último día válido para efectuar la modificación de la base imponible es el día 30 de abril.

- Cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

Crédito incobrable. Requisitos necesarios:

1º. Transcurso de 1 año desde el devengo del impuesto sin que se haya obtenido el cobro, de todo o parte del crédito. No obstante, cuando el titular del derecho de crédito no tenga la condición de gran empresa el plazo anteriormente citado podrá ser de 6 meses o un año.

Cuando se trate de operaciones a plazo o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. Igualmente este período podrá ser de 6 meses o un año para empresarios o profesionales que no tengan la condición de gran empresa, esto es, cuando su volumen de operaciones no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros. En este tipo de operaciones es suficiente instar el cobro mediante reclamación judicial de uno de los plazos o por medio de requerimiento notarial para proceder a modificar la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja esta condición se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

2º. Reflejo de esta circunstancia en los Libros Registro.

3º. Reclamación judicial para su cobro, o requerimiento notarial, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos se sustituye la reclamación judicial o el requerimiento notarial por la certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que se reconozca la obligación y su cuantía.

La modificación debe realizarse en el plazo de los 3 meses siguientes a la finalización del período de 6 meses o, en su caso, 1 año desde el devengo del impuesto.

En el caso de las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, este plazo de tres meses para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquél en que se haya realizado la operación.

Es necesario que el destinatario de las operaciones actúe como empresario o profesional o, en otro caso, que la base imponible de aquéllas, excluido el IVA, sea superior a 300 euros.

En los casos de auto de declaración de concurso y créditos incobrables se aplican las siguientes reglas comunes:

1ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.

b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.

c) Créditos entre personas o entidades vinculadas.

d) Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos, salvo que se trate de créditos que tengan la condición de incobrables siempre que se aporte el certificado del órgano competente del Ente Público en el que se reconozca el impago. Cuando se solicite el certificado del órgano competente, acorde con el informe del Interventor o Tesorero, se entenderá que el plazo para la reducción de la base imponible queda interrumpido hasta que se disponga del mismo (DGT n.º V0615-11).

2ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

3ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley (por créditos incobrables) con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto.

4ª En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

5ª La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible.

La modificación de la base imponible queda condicionada, en estos supuestos de auto de declaración de concurso de acreedores y créditos incobrables, al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- El sujeto pasivo debe acreditar que ha remitido la factura rectificativa correspondiente al destinatario.
- Las operaciones deben haber sido facturadas y contabilizadas por el acreedor en tiempo y forma.
- La modificación debe comunicarse a la Administración. Esta obligación de comunicar las modificaciones de bases imponibles, tanto para el acreedor como para el deudor, debe realizarse por medios electrónicos, en un formulario específico disponible en la Sede electrónica de la AEAT.

La comunicación del acreedor debe realizarse en el plazo de un mes desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, y deberá hacer constar que la misma no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto y, en el supuesto de créditos incobrables, que el deudor no ha sido declarado en concurso o, en su caso, que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso.

Junto a esta comunicación, y con carácter previo a la misma, el acreedor debe remitir a través del registro electrónico de la AEAT:

- La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.
- En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial.
- En el caso de créditos adeudados por Entes públicos, el certificado expedido por el órgano competente del Ente público deudor.

En la comunicación del destinatario que tenga la condición de empresario o profesional, se deberá informar de la recepción de las facturas rectificativas, indicando el importe total de las cuotas rectificadas incluidas, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, no volverá a modificarse al alza aunque se obtenga el cobro total o parcial, salvo en los siguientes casos:

- Cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el deudor con posterioridad al requerimiento notarial.
- Cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional, y si éste no ha satisfecho la deuda se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.
- Cuando se acuerde la conclusión del concurso en los siguientes casos:
  - Una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso.
  - En cualquier estado del procedimiento, cuando se produzca o comprueben el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio.
  - En cualquier estado del procedimiento, una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.

Adquisiciones intracomunitarias e importaciones

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

La base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se determinará de acuerdo con lo dispuesto para las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

En las operaciones asimiladas por transferencia de bienes, se determinará de acuerdo con lo dispuesto para el autoconsumo de bienes.

Cuando se trate de adquisiciones gravadas por el IVA español porque el destinatario comunique un NIF-IVA español y no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada, la base imponible será la correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias que no se hayan gravado en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes.

Importaciones

La determinación de la base imponible en las importaciones se realiza aplicando las reglas generales o especiales que veremos a continuación.

Las reglas sobre modificación de la base imponible anteriormente expuestas son también aplicables a las importaciones.

Cuando los elementos determinantes de la base imponible se hubiesen fijado en moneda o divisa distinta de las españolas, el tipo de cambio se determinará de acuerdo con las disposiciones comunitarias para calcular el Valor en Aduana.

Regla general

La base imponible es el Valor en Aduana añadiendo los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen con motivo de la importación, salvo el IVA.

b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Reglas especiales

La Ley establece la forma de determinar la base imponible en operaciones determinadas como son las reimportaciones de bienes exportados temporalmente fuera de la Comunidad para ser objeto de trabajos; las operaciones asimiladas a las importaciones y las importaciones de productos informáticos normalizados.

El tipo impositivo

El tipo es el porcentaje que se aplica sobre la base imponible para obtener la cuota.

La Ley establece un tipo general y dos tipos reducidos para dar un tratamiento favorable a determinadas operaciones.

El tipo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

- **Tipo impositivo general**

  El tipo general del impuesto vigente es el **21%.**

- **Tipos impositivos reducidos**

  Los tipos reducidos vigentes son el **10% y el 4%**.

A) Se aplica el tipo del 10% a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los siguientes bienes, así como a las ejecuciones de obra que tengan la consideración de prestación de servicios y como resultado inmediato la obtención de estos bienes:

- Las sustancias o productos que sean susceptibles de ser, habitual e idóneamente, utilizados para la nutrición humana o animal, así como los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados, habitual e idóneamente, para la obtención de estos productos.
- Determinados bienes susceptibles de ser utilizados en actividades agrícolas, forestales o ganaderas.
- Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego.
- Los medicamentos de uso veterinario.
- Los productos farmacéuticos comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los medicamento de uso veterinario y de aquellos a los que les resulte de aplicación el tipo del 4%.

  Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales, así como también los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de la Ley del impuesto, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de los bienes para los que específicamente se prevé la aplicación del tipo del 4%.

  En esta categoría de bienes no se encuentran incluidos otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.
- Los edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidos los garajes, con un máximo de dos, y anexos que se transmitan conjuntamente.
- Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en la obtención de flores y plantas vivas.

B) Se aplicará el tipo del 10% a los servicios siguientes:

- Los transportes de viajeros y de sus equipajes.
- Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

  A partir del 29 de junio de 2017, los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiestas, barbacoas u otros análogos ya no se exceptúan expresamente del tipo reducido.
- Determinados servicios efectuados en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas.
- Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.
- Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza y desratización de alcantarillados públicos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.
- La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación y museos, galerías de arte y pinacotecas. También se aplica este tipo reducido a partir del 29 de junio de

2017 a teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo.

- Las prestaciones de servicios de asistencia social que no estén exentas ni les sea de aplicación el tipo del 4%.
- Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.
- Las exposiciones y ferias de carácter comercial.
- Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios destinados a viviendas que cumplan determinados requisitos.
- Los arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.
- La cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de estos servicios.

C) Se aplica el tipo del 10% a las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista.
- Que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas.

D) Se aplica el tipo del 10% a las ventas con instalación de armarios de cocina, baño y empotrados, cuando se cumplan determinados requisitos.

E) Se aplica el tipo del 10% a las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las comunidades de propietarios de los edificios a que se refiere la letra C) y el contratista que tenga por objeto la construcción de garajes complementarios siempre que no excedan de dos las plazas a adjudicar a cada uno de los propietarios.

F) Se aplica el tipo del 10% a las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, así como también a las entregas y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando la entrega se realice por sus autores o derechohabientes y empresarios no revendedores con derecho a deducción íntegra del impuesto soportado.

G) Se aplica el tipo del 4% a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los siguientes bienes, así como a las ejecuciones de obra que tengan la consideración de servicios y como resultado inmediato la obtención de estos bienes, salvo cuando tengan por objeto la construcción y rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública:

- Los alimentos básicos como son: el pan común, las harinas panificables, la leche, los quesos, los huevos, las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales.
- Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad y los elementos complementarios entregados conjuntamente. No se aplica el tipo reducido a los artículos y aparatos electrónicos ni al material escolar, excepto a los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo.

- Los medicamentos de uso humano, así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales.
- Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990 y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad y, con el previo reconocimiento del derecho, los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, así como los vehículos a motor que deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

  El reconocimiento del derecho surte efecto desde la fecha de presentación de la solicitud.

  Para tener derecho al beneficio del tipo reducido del 4% es necesario, en todo caso, acreditar un grado de discapacidad igual o superior al 33% mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la Comunidad Autónoma. Además del grado de discapacidad citado, se ha de acreditar el uso de silla de ruedas o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos.

  Se considera medio de prueba suficiente de la movilidad reducida el certificado o resolución del Instituto de Mayores y Servicios Sociales o del órgano competente de la Comunidad Autónoma en materia de valoración de discapacidad, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de los mismos. Asimismo, a los efectos de aplicación del tipo del 4%, se considerarán con movilidad reducida a las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, los afiliados a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado emitido por dicha Corporación de derecho público.
- Las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad.
- Las viviendas de protección oficial de régimen especial[1] o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por los promotores, incluidos los garajes, con un máximo de dos, y anexos que se transmitan conjuntamente.
- Las viviendas adquiridas por las entidades que tributen por el régimen especial previsto en el Capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en la letra b) del apartado 1 del artículo 54 del citado texto refundido.

H) Se aplica el tipo del 4% a las prestaciones de servicios siguientes:

- Los servicios de reparación de los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, y de las sillas de ruedas y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para

(1) La disposición adicional quinta del Real Decreto 14/2008, de 11 de enero, establece que las viviendas calificadas o declaradas como viviendas protegidas para arrendar, de renta básica, tendrán la consideración de viviendas de protección oficial de régimen especial.

personas con discapacidad y de los vehículos a motor que transporten habitualmente a personas con discapacidad en sillas de ruedas o con movilidad reducida.

- Los arrendamientos con opción de compra de edificios destinados exclusivamente a viviendas calificadas como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública.
- Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centros de día y de noche y atención residencial, siempre que no estén exentos y se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75% de su precio.

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

Una comunidad de propietarios adquiere bienes y servicios necesarios para los elementos comunes de la finca recibiendo las facturas a su nombre. ¿Puede facturar a los propietarios el importe de esta reparación?

No, una comunidad de propietarios en régimen de propiedad horizontal, que adquiere bienes y servicios necesarios para el mantenimiento de los elementos, pertenencias y servicios comunes y que distribuye los gastos entre los comuneros no realiza actividades empresariales, sino que tiene la consideración de consumidor final a efectos del IVA.

¿Quién debe ingresar el impuesto en el caso de un servicio sujeto al IVA español que consiste en la confección de un programa informático por encargo del cliente conforme a su especificación realizado por una empresa alemana no establecida a un sujeto pasivo español?

La empresa española, puesto que es sujeto pasivo por inversión.

¿Cuándo se devenga el impuesto en el caso de que se vendan bienes con condición suspensiva y suponiendo que no ha habido pagos anticipados?

El impuesto se devenga cuando los bienes se pongan en posesión del adquirente, aunque no se transmita la propiedad.

¿Forma parte de la base imponible del IVA el importe de la fianza entregada al arrendador por el arrendatario de un local?

Las cantidades de dinero entregadas al arrendador en concepto de fianza que deben ser devueltas al término del contrato al arrendatario no integran la base imponible al no tener el carácter de contraprestación.

En las facturas rectificativas por devolución de mercancías ¿se aplica el tipo impositivo vigente al realizarse la venta o el vigente en el momento del producirse la devolución?

El tipo aplicable en las facturas rectificativas será el vigente en el momento del devengo de las operaciones cuyas facturas son objeto de rectificación.

¿Puede modificarse la base imponible en caso de impago por el cliente de la cantidad adeudada?

Como regla general no es posible modificar la base imponible. Sólo es posible cuando exista auto de declaración de concurso de acredores, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, vigente desde el 1 de septiembre, o cuando el crédito sea incobrable de acuerdo con el artículo 80.Cuatro de la LIVA.

¿A qué tipo tributa el pan común?

El pan común tributa al tipo reducido del 4% e incluye el pan bregado, de miga dura y el pan de flama o miga blanda.

¿Y si se trata de pan integral?

Se aplica el tipo reducido del 10%. Al tener la consideración de pan especial no puede serle aplicable el tipo del 4%, pero tributa al tipo reducido del 10% al ser un producto apto para la nutrición humana o animal.

¿A qué tipo tributan los cereales para la alimentación del ganado?

Tributarán al tipo reducido del 4% siempre que tengan la condición de productos naturales, con independencia del destino que les dé el adquirente (alimentación humana, animal u otros fines).

¿A qué tipo tributa la venta de mochilas escolares y puzzles didácticos?

Al tipo general de 21%.

¿A qué tipo tributan los servicios de hostelería prestados por cafés-concierto?

A partir del 29 de junio de 2017, tributarán al tipo reducido del 10%. Hasta dicha fecha al tipo general del 21%, excepto los suministros de comidas y bebidas para consumir en el acto que no se realicen simultáneamente a la prestación del servicio musical, que tributarán al tipo reducido del 10%.

¿A qué tipo tributa la entrega de un piso que va a ser destinado a oficinas de una empresa?

Tributará al tipo reducido del 10% siempre que, objetivamente considerado, sea apto para su utilización como vivienda, aunque se utilice para otros fines.

¿A qué tipo tributan los servicios de hostelería prestados por cafés-conciertos?

A partir del 29 de junio de 2017, tributan al tipo reducido del 10%. Hasta dicha fecha lo hacían al tipo general del 21%, excepto los suministros de comidas y bebidas para consumir en el acto que no se realizaban simultáneamente a la prestación del servicio musical, en cuyo caso se aplicaba el tipo reducido del 10%.

¿Puede aplicarse el tipo del 4% a los servicios de reparación de un turismo utilizado para el transporte de una persona con movilidad reducida?

No, los servicios de reparación a los que se puede aplicar el 4% son exclusivamente los relativos a la reparación de los vehículos comprendidos en el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 338/1990.

¿A qué tipo tributa la venta de libros de texto?

Al tipo reducido del 4%.

Capítulo 5. Deducciones y devoluciones

Sumario

Deducciones

Los sujetos pasivos del IVA pueden restar de las cuotas devengadas por las operaciones que realizan las cuotas que han soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios o en su importación, siempre que se cumplan determinados requisitos. Este derecho de deducción del IVA soportado constituye un elemento fundamental en el esquema de funcionamiento del tributo.

En este apartado hay que tener en cuenta una serie de puntos esenciales, como son:

1.º Los requisitos que deben concurrir para que el IVA sea deducible.

2.º El nacimiento y caducidad del derecho a deducir, es decir, cuándo se puede realizar la deducción y a partir de qué momento no puede ya deducirse el IVA.

3.º El ejercicio del derecho a deducir, o lo que es lo mismo, cómo se efectúa la deducción.

4.º La forma de deducir cuando el sujeto pasivo realiza actividades en sectores diferenciados.

5.º El IVA soportado que es deducible cuando se aplica la regla de prorrata.

6.º La regularización de deducciones por bienes de inversión. Los bienes de inversión son utilizados en distintos ejercicios y la cuota soportada en su adquisición debe deducirse en función del empleo de estos bienes a lo largo de los años de su utilización.

7.º Los requisitos que hay que cumplir para poder deducir el IVA soportado en las operaciones preparatorias o previas a las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyen la actividad económica.

8.º La rectificación de las deducciones ya efectuadas.

A continuación se analizan más detalladamente cada uno de estos puntos:

Requisitos para la deducción

Para poder deducir el IVA soportado deben darse los siguientes requisitos simultáneamente:

a) Las cuotas soportadas deben tener la consideración legal de deducibles.

b) La deducción sólo puede efectuarla quien reúna una serie de requisitos subjetivos.

c) Los bienes o servicios por cuya adquisición o importación se ha soportado o satisfecho el IVA, deben utilizarse en la actividad empresarial o profesional.

d) Las cuotas no deben figurar entre las exclusiones y restricciones del derecho a deducir establecidas en la Ley.

e) El sujeto pasivo que ejercita el derecho a la deducción debe estar en posesión de los justificantes necesarios para efectuar dicha deducción.

f) Los bienes y servicios han de emplearse en actividades cuya realización genera el derecho a deducción de las cuotas del IVA soportado.

A) Las cuotas soportadas deben tener la consideración legal de deducibles

En este punto, hay que tener en cuenta tres circunstancias:

- Son deducibles las cuotas devengadas en el territorio de aplicación del IVA español (Península y Baleares), soportadas por repercusión directa que correspondan a operaciones sujetas y no exentas.

Ejemplo:

Las cuotas del IVA soportadas por un empresario en un país distinto de España no son deducibles en nuestro país por no haberse devengado en el territorio de aplicación del impuesto. Para recuperar dichas cuotas, el empresario deberá acudir a la Administración tributaria del país en que las soportó. Si se trata de un Estado miembro de la Comunidad Europea, el empresario debe presebtar el formulario alojado al efecto en la página Web de la Agencia Tributaria. En este caso, el Estado miembro en cuestión estará obligado a devolver las cuotas soportadas con arreglo a las previsiones contenidas en la normativa comunitaria. Si se trata de un país no comunitario, habrá que estar a lo que disponga su normativa interna.

- Las cuotas no pueden deducirse en cuantía superior a la que legalmente corresponda.

Ejemplo:

Un editor vende libros por 10.000 euros a un librero repercutiéndole 2.100 euros de IVA (aplica, por tanto, un tipo impositivo del 21%). Los libros deben gravarse al 4%, según la Ley.

Aun cuando el librero haya pagado los 2.100 euros, sólo tendrá derecho a deducir el 4 por 100, es decir, 400 euros. Ello sin perjuicio de la obligación por parte del editor de rectificar la repercusión errónea efectuada.

- Las cuotas no pueden deducirse antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho (ver Devengo capítulo 4).

B) Quién puede efectuar la deducción

Sólo pueden deducir el IVA quienes cumplan los siguientes requisitos subjetivos:

1.º Tener la condición de empresarios o profesionales.

2.º Haber iniciado la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondiente a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante, se admite la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas antes del inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad.

Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al impuesto y no sujetas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.8º de la Ley del Impuesto en relación con los entes públicos, podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al impuesto (o no sujetas por realizarse fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían derecho a deducción si se hubieran efectuado en el mismo).

Obviamente no serán deducibles las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados exclusivamente a realizar operaciones no sujetas del artículo 7.8º.

Del mismo modo serán de aplicación los criterios generales de deducibilidad y en su caso, será aplicable la norma de la prorrata.

C) Que el IVA haya sido soportado en adquisiciones de bienes o servicios utilizados en la actividad empresarial o profesional

La Ley reguladora del IVA establece que no podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlas en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

En este apartado se debe distinguir según se trate o no, de bienes de inversión (ver concepto de bienes de inversión, página 106):

1.º Si se trata de bienes que no son de inversión, o si se trata de servicios:

Para poder deducir las cuotas soportadas, los bienes o servicios deben utilizarse directa y exclusivamente en la actividad empresarial o profesional.

No se entienden afectos directa y exclusivamente a la actividad, entre otros:

- Bienes utilizados alternativa o simultáneamente en la actividad empresarial o profesional y en otras actividades.
- Bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad.
- Bienes y derechos que no se integren en el patrimonio empresarial o profesional.

Ejemplo:

Si se utiliza simultáneamente un equipo informático que costó 1.000 euros o el teléfono para una actividad empresarial y para fines privados, no se pueden deducir las cuotas soportadas en ninguna medida.

2.º Si se trata de cuotas soportadas en la adquisición o uso de bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en la actividad empresarial o profesional, o si se trata de los siguientes bienes o servicios directamente relacionados con los bienes de inversión:

- Accesorios y piezas de recambio.
- Combustibles, carburantes, lubrificantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
- Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
- Rehabilitación, renovación y reparación de los bienes de inversión.

En este caso, hay que tener en cuenta las reglas siguientes:

- No son deducibles en ninguna medida las cuotas soportadas en:

- Bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad.
- Bienes y derechos que no se integren en el patrimonio empresarial o profesional.

● Son deducibles parcialmente las cuotas soportadas en bienes utilizados, alternativa o simultáneamente, en la actividad empresarial o profesional y en otras actividades.

Para que sea aplicable este apartado es necesario probar la afectación, al menos parcial, a la actividad y una vez probada la afectación entrarán en juego las presunciones o la justificación del grado de afectación.

Debemos distinguir a su vez dos supuestos:

a) Vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas:
   - Se presumen en general afectados al 50% al desarrollo de la actividad.
   - Existe una presunción de afectación al 100% para determinados bienes: vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías, los utilizados en el transporte de viajeros, en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos, en pruebas, ensayos, demostraciones o promoción de ventas por sus fabricantes, en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales y en servicios de vigilancia.

Ejemplo:

Para poder deducir la cuota soportada en la adquisición de un vehículo de turismo utilizado en fines particulares y en la actividad empresarial, es necesario probar la afectación, al menos parcial, a la actividad y, una vez probada (para lo cual puede utilizarse cualquier medio de prueba admitido en derecho), se aplicará la deducción del 50% de la cuota soportada, salvo que se pretendiera un grado de utilización superior, en cuyo caso deberá probarse por el interesado, o uno inferior, que deberá ser probado por la Administración.

b) Resto de bienes de inversión: las cuotas soportadas serán deducibles en la medida en que vayan a utilizarse en el desarrollo de la actividad.

Ejemplo:

En caso de un inmueble que se destina a vivienda y a despacho profesional, la cuota soportada será deducible en la parte afectada a la actividad profesional, siendo un criterio razonable la deducción en proporción a los metros cuadrados destinados a la actividad respecto del total de metros del inmueble.

Estas deducciones deben regularizarse cuando se acredite un grado de utilización distinto en la actividad adaptando el procedimiento de regularización de deducciones por bienes de inversión.

El grado de utilización en la actividad debe acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho, sin que sea medio de prueba suficiente la autoliquidación ni la contabilización o inclusión de los bienes en los registros oficiales de la actividad.

D) Cuotas no deducibles por Ley

Las cuotas no deben figurar entre las exclusiones y restricciones del derecho a deducir.

La Ley establece que no pueden ser objeto de deducción en ninguna medida, salvo que se trate de bienes de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, o de bienes destinados a ser entregados o cedidos a título oneroso o de servicios recibidos para ser prestados a título oneroso, por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones, las cuotas soportadas:

- Por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que tengan la consideración de gasto deducible a efectos del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades.
- En alimentos, tabaco y bebidas o espectáculos o servicios de carácter recreativo.
- En joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas y objetos elaborados con oro o platino.
- En bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

No tendrán esta consideración:

- Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor.
- Los destinados a ser objeto de entrega o cesión de uso mediante contraprestación que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

E) Justificantes necesarios para efectuar la deducción

1.º Como requisito formal de la deducción es necesario que el empresario o profesional que desea ejercitarla se encuentre en posesión del documento justificativo del derecho, ajustado a las disposiciones legales y reglamentarias. En este aspecto es fundamental el artículo primero del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

El documento justificativo que no cumpla todos los requisitos, no acreditará el derecho a la deducción, salvo que se rectifique.

Se consideran justificantes del derecho a la deducción:

- La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio, o en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero.
- La factura original expedida por quien realice la entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la autoliquidación del IVA.
- En el caso de importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el impuesto devengado con ocasión de su realización.
- La factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice la entrega de bienes o la prestación de servicios en los casos de inversión del sujeto pasivo y de operaciones con oro de inversión.

- El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera en caso de adquisiciones a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

2.º No puede deducirse en cuantía superior a la cuota expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o satisfecha según el documento justificativo de la deducción.

3.º Tratándose de bienes o servicios adquiridos en común por varias personas, cada adquirente puede deducir la parte proporcional que le corresponda si en el original y en los duplicados de la factura se consigna, de forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los destinatarios.

F) Actividades en las que deben utilizarse los bienes y servicios

Los bienes o servicios han de emplearse en la realización de actividades que generan el derecho a deducción, es decir, en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Operaciones efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas.

b) Prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones.

c) Las operaciones exteriores exentas por exportación y asimiladas o relativas a zona franca, depósito franco y otros depósitos o regímenes aduaneros y fiscales y por destinarse a otro Estado miembro.

d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto por realizarse fuera de la Comunidad.

2.º Operaciones realizadas fuera del territorio que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

Ejemplo:

Los servicios prestados por un abogado español a una empresa francesa dan lugar a una operación localizada en Francia por tener el destinatario la sede de su actividad en dicho territorio y, por tanto, no sujeta al IVA español. No obstante, el abogado puede deducir el IVA soportado en el territorio de aplicación del IVA español porque este servicio originaría el derecho a la deducción si se hubiese efectuado en el territorio de aplicación del impuesto.

3.º Operaciones de seguro, bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino.

Cuándo se puede deducir

El derecho a deducir nace:

La regla general es que el derecho a deducir nace cuando se devengan las cuotas deducibles, siempre que se tenga el documento justificativo de la operación.

Como reglas especiales se establecen las siguientes:

- En las operaciones asimiladas a las importaciones cuyas declaraciones se presenten en plazo: al finalizar el período a que se refieran las declaraciones, siendo deducibles las cuotas del IVA devengadas por la realización de dichas operaciones en el propio modelo, tal y como establece el artículo 73.3, 2º párrafo del Reglamento del Impuesto.
- En las entregas ocasionales de medios de transporte nuevos: cuando se efectúe la entrega.
- Tratándose de entregas de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a las que se aplique el régimen general del impuesto: cuando se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes efectuadas por el revendedor.
- En el Régimen especial del criterio de caja: en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquél en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido.
- En las operaciones efectuadas para la realización del viaje que redunda en beneficio del viajero (artículo 146 de la Ley del Impuesto) que se destinen a realizar una operación a la que no se le aplique el régimen especial de las agencias de viajes (artículo 147 de la Ley del Impuesto): en el momento en el que se devengue el Impuesto correspondiente a dicha operación.

El derecho a la deducción caduca en el plazo de 4 años desde su nacimiento.

Ejemplo:

Un empresario localiza dos facturas que había extraviado, una correspondiente a un servicio que se le prestó en 2009 y otra de una compra de bienes recibidos en 2013.

La cuota soportada por el servicio no es deducible porque han pasado más de 4 años desde que se efectuó el mismo. La cuota soportada en la adquisición de los bienes puede deducirla en la siguiente autoliquidación que presente porque no han pasado 4 años desde que los bienes se pusieron a disposición del comprador.

Si la procedencia o la cuantía de la deducción está pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el plazo de caducidad empieza a computarse desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes.

Cómo se efectúa la deducción

- Las deducciones se practican restando del IVA devengado, el IVA soportado en la autoliquidación del período en el que las cuotas soportadas cumplan todos los requisitos para ser deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no transcurran 4 años desde el nacimiento del derecho.

  En caso de declaración de concurso, la deducción de las cuotas soportadas que estuvieran pendientes de deducir con anterioridad a dicha declaración, deberá ejercitarse obligatoriamente en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en el que se hubieran soportado.

  Si las cuotas citadas no se hubiesen incluido en la autoliquidación correspondiente, y siempre que no hubiese transcurrido el plazo de 4 años desde el nacimiento del derecho

a deducción de dichas cuotas, podrán deducirse mediante la rectificación de la autoliquidación relativa al período en que fueron soportadas.

Cuando las deducciones superen las cuotas devengadas, el exceso puede ser compensado en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hayan transcurrido 4 años desde la presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso.

El sujeto pasivo podrá optar por la devolución cuando resulte procedente. Una vez que se opte por la devolución, no es posible efectuar su compensación en autoliquidaciones posteriores, con independencia del plazo en que se efectúe la devolución.

- Cuando exista requerimiento de la Administración o actuación inspectora, únicamente son deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas contabilizadas en los Libros Registros. Las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la autoliquidación del período en que se contabilicen o en las de los siguientes. En ambos casos, siempre que no hayan transcurrido 4 años desde el nacimiento del derecho a la deducción.
- La deducción debe efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, rectificándose si posteriormente se altera.

Deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional

El régimen de deducciones para cada sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional se aplica con independencia para cada sector.

En caso de bienes o servicios utilizados en varios sectores diferenciados se aplica la prorrata general para determinar el porcentaje de deducción aplicable. Para el cálculo de este porcentaje se considera que no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

La Administración Tributaria puede autorizar la aplicación de un régimen de deducción común a ciertos sectores diferenciados de la actividad. Este régimen se aplicará en tanto que dicha autorización no sea revocada o renuncie a ella el sujeto pasivo. Además, la autorización no surtirá efectos en el año en que el montante total de las cuotas deducibles por aplicación del régimen de deducción común exceda en un 20% del que resultaría de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada sector diferenciado.

La solicitud de aplicación de un régimen de deducción común para los sectores diferenciados deberá efectuarse en los siguientes plazos:

- En el mes de noviembre del año anterior a aquél en que surta efectos. En este caso, el porcentaje común se aplica únicamente a las cuotas soportadas a partir del 1 de enero del año siguiente a aquél en que se formuló la solicitud.
- En los supuestos de inicio de actividades, la solicitud puede formularse en cualquier momento, hasta la finalización del mes siguiente a aquél en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad. En este caso, el porcentaje común se aplica únicamente a las cuotas soportadas a partir de la fecha en que se produzca dicho comienzo.

Esta solicitud se presenta ante el órgano competente de la Agencia Tributaria y se entiende concedida una vez transcurrido un mes (contado desde que la misma haya tenido entrada

en el registro del órgano competente para su tramitación) sin que se haya notificado su resolución.

Regla de prorrata

La regla de prorrata se aplica cuando el sujeto pasivo adquiere bienes y servicios que utiliza en operaciones con derecho y sin derecho a deducción.

No se aplica a las cuotas soportadas en bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a la actividad (salvo las especialidades ya apuntadas respecto de los bienes de inversión) y a los excluidos del derecho a deducir (no son deducibles en ninguna medida).

La regla de prorrata puede ser general o especial.

A. La prorrata general

- **Se aplica** cuando el sujeto pasivo efectúa conjuntamente operaciones con y sin derecho a deducción y no sea de aplicación la prorrata especial.
- **Las cuotas soportadas son deducibles en el porcentaje siguiente:**

Porcentaje de deducción = (operaciones con derecho a deducción ÷ total de operaciones) x 100

El resultado se redondea en la unidad superior.

Criterios a tener en cuenta en relación con las subvenciones:

Con la promulgación de la Ley 3/2006, se elimina toda restricción en el derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de cualquier subvención, ya sea corriente o de capital. No obstante, se computarán para el cálculo de la prorrata, incluyéndolas tanto en el numerador como en el denominador, las subvenciones que constituyen contraprestación, total o parcial, de las operaciones sujetas, y las vinculadas al precio, en función de si forman parte de la base imponible de operaciones que generan o no el derecho a deducción.

No se computan en el numerador ni en el denominador:

1.º Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto.

2.º Las cuotas del IVA que hayan gravado las operaciones realizadas por el sujeto pasivo.

3.º Las entregas y exportaciones de los bienes de inversión.

4.º Las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

5.º Las operaciones no sujetas al impuesto por el artículo 7 de la Ley.

6.º Los autoconsumos por cambio de destino de las existencias que pasan a utilizarse como bienes de inversión.

7.º Las subvenciones que no formen parte de la base imponible.

El importe de las operaciones se determina según lo establecido para la determinación de la base imponible, incluso en las operaciones exentas o no sujetas al impuesto.

Para efectuar la imputación temporal se aplican las normas sobre el devengo del impuesto.

Cálculo del IVA soportado que es deducible:

1º) Cada año natural se aplica provisionalmente el porcentaje de deducción definitivo del año precedente.

Puede solicitarse la aplicación de un porcentaje provisional distinto cuando se produzcan circunstancias susceptibles de alterarlo significativamente.

Dicha solicitud debe formularse en los siguientes plazos:

- En el mes de enero del año en que surta efectos.
- Hasta la finalización del mes siguiente a aquél en que se produzcan las circunstancias que justifican la solicitud.

En estos casos, las cuotas afectadas por el nuevo porcentaje provisional de deducción serán las soportadas a partir de la fecha que indique la Administración. En caso de autorización mediante silencio positivo, se aplicará el nuevo porcentaje a las cuotas soportadas a partir del primer día del período de liquidación del impuesto siguiente a aquél en que haya recaído la autorización.

La solicitud se formula ante el órgano competente de la Agencia Tributaria y se entiende concedida una vez transcurrido un mes (contado desde que la solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación) sin que se haya notificado resolución.

En el primer año del ejercicio de las actividades o en el caso de deducciones anteriores a la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, el porcentaje de deducción será el propuesto por el sujeto pasivo a la Administración, salvo que ésta fije uno diferente.

2º) En la última autoliquidación el sujeto pasivo calcula la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en el año natural.

3º) El porcentaje de deducción definitivo se aplica a las cuotas soportadas durante el año natural debiendo regularizar las deducciones practicadas.

Ejemplo:

Una empresa se dedica al alquiler de viviendas y locales de negocios.

Las operaciones realizadas en el año "n-1" han sido las siguientes:

- Alquiler de viviendas: 12.000 euros
- Alquiler de locales de negocio: 32.000 euros

Las operaciones realizadas durante el año "n" han sido las siguientes:

- Alquiler de viviendas: 20.000 euros
- Alquiler de locales: 25.000 euros

El IVA soportado en "n" por los gastos utilizados en los inmuebles (tanto viviendas como locales) ha sido de 1.280 euros en los tres primeros trimestres y de 160 euros en el cuarto trimestre.

El alquiler de viviendas es una operación exenta sin derecho a deducción, mientras que el alquiler de locales es una operación sujeta y no exenta con derecho a deducción.

El alquiler de viviendas y locales constituye un solo sector al tener un mismo grupo en la CNAE, siendo aplicable la regla de prorrata general (salvo que fuera aplicable la especial).

IVA soportado deducible.

1.º Se calcula el porcentaje provisional de prorrata del año "n" en función de las operaciones realizadas en "n-1":

Porcentaje de prorrata = (Operaciones con derecho a deducción ÷ Total de operaciones) x 100 =
= {Alquiler locales (32.000) ÷ [Alquiler locales (32.000) + Alquiler viviendas (12.000)] x 100} =
= (32.000 ÷ 44.000) x 100 = 72,72727%

El porcentaje aplicable se redondea por exceso y será el 73%.

2.º Aplicación del porcentaje al IVA soportado para obtener el IVA soportado que se habrá deducido en las autoliquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres: 1.280 x 73% = 934,40

3.º En el cuarto trimestre se calcula el porcentaje de deducción definitivo en el año "n".

Porcentaje de prorrata = {Alquiler locales (25.000) ÷ [Alquiler locales (25.000) + Alquiler viviendas (20.000)] x 100} =
= (25.000 ÷ 45.000) x 100 = 55,5555%

Se redondea por exceso al 56%.

4.º Aplicación del porcentaje al IVA soportado para obtener el IVA soportado deducible correspondiente al cuarto trimestre: 160 x 56% = 89,60

5.º Regularización de deducciones de los trimestres anteriores:

Deducción efectuada:	1.280 x 73%	=	934,40
Deducción correcta:	1.280 x 56%	=	716,80
Exceso de deducción			217,60

6.º Deducción aplicable al 4T = 89,60 - 217,60 = - 128 euros de menor deducción o ingreso.

Comprobación:

Deducción de los tres primeros trimestres	934,40
Deducción del cuarto trimestre	- 128,00
	806,40

Total IVA soportado en "n": 1.280 + 160 = 1.440

1.440 x 56% = 806,40 euros

B. Prorrata especial

Se aplica:

- Por opción del sujeto pasivo. **Dicha opción se efectúa en los plazos y formas siguientes:**
  - En la última autoliquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo.
  - En los casos de inicio de actividades mediante la correspondiente declaración censal, hasta la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación corres-

pondiente al período en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad.

La opción surte efectos en tanto no sea revocada, si bien, tendrá validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

La revocación podrá efectuarse en la última autoliquidación del año, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas en el mismo.

- Obligatoriamente cuando aplicando la prorrata general la deducción exceda en un 10% de la que resultaría aplicando la prorrata especial.
- Obligatoriamente por las entidades que hayan ejercitado la opción por el nivel avanzado del Régimen Especial del grupo de entidades del IVA en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, según establece el artículo 63 bis.3 del RIVA.[1]

Cálculo del IVA soportado deducible:

1.ª Las cuotas soportadas en bienes o servicios utilizados exclusivamente en operaciones con derecho a deducción, se deducen íntegramente.

2.ª Las cuotas soportadas en bienes o servicios utilizados exclusivamente en operaciones sin derecho a deducir no pueden deducirse.

3.ª Las cuotas soportadas en bienes o servicios utilizados sólo en parte en operaciones con derecho a deducción se deducen en el porcentaje de la prorrata general.

Ejemplo de cálculo del porcentaje definitivo de deducción:

En una actividad de alquiler de locales y viviendas se ha optado por aplicar la prorrata especial.

Las actividades realizadas en el año "n" han sido:

- Alquiler de viviendas (sin derecho a deducción): .... 20.000 euros
- Alquiler de locales (con derecho a deducción): .... 25.000 euros

El IVA soportado durante "n" tiene el siguiente desglose:

- IVA soportado en alquiler locales: .... 800 euros
- IVA soportado en alquiler viviendas: .... 320 euros
- IVA soportado en servicios de uso común en ambas actividades: .... 160 euros

IVA soportado deducible:

a) en operaciones sin derecho a deducción...0 euros

b) en operaciones con derecho a deducción..800 euros

c) cuotas deducibles por servicios de uso simultáneo en ambas actividades:

[25.000 ÷ (20.000 + 25.000)] x 100 = 55,5%

se redondea en exceso = 56%

160 x 56% = ...89,60 euros

Total IVA soportado deducible... 889,60 euros

(1) El Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, modificó el artículo 61 bis.3 del RIVA con efectos a partir del 1 de enero de 2015.

Regularización de deducciones por bienes de inversión

Las cuotas soportadas en bienes de inversión deben regularizarse durante los 4 años naturales siguientes (en terrenos o edificaciones 9 años) a aquél en que se adquieran o se utilicen o entren en funcionamiento, si este momento es posterior a la adquisición.

Sólo se regulariza si entre el porcentaje de deducción definitivo de cada uno de los años del período de regularización y el que se utilizó el año en que se soportó la repercusión, existe una diferencia superior a 10 puntos.

No procede regularizar en caso de pérdida o inutilización de los bienes de inversión por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada.

Concepto de bienes de inversión a efectos del IVA

Son los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

No tienen la consideración de bienes de inversión:

- Los accesorios, piezas de recambio y ejecuciones de obra para la reparación de bienes de inversión.
- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.
- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o su personal.
- Cualquier otro bien de valor inferior a 3.005,06 euros.

Procedimiento de regularización

1.º Se parte de la deducción efectuada en el año de compra.

2.º Se resta la que correspondería el año de regularización aplicando a la cuota soportada el porcentaje definitivo de este año.

3.º La diferencia positiva o negativa se divide entre 5 (o 10 si se trata de terrenos o edificaciones) y el cociente que resulte es la cuantía del ingreso o deducción complementarios a efectuar, respectivamente.

Los ingresos y deducciones complementarios se efectuarán en la última autoliquidación del ejercicio.

Ejemplo:

Una empresa adquirió una máquina en el año "n-1" por 20.000 euros, más 4.200 euros de IVA. La prorrata de "n-1" fue del 50%.

Vamos a ver las distintas posibilidades que pueden darse en función de las operaciones realizadas en "n".

1.º) Si la prorrata de "n" es del 67%.

Hay que regularizar, porque el porcentaje de deducción aplicable el año de la repercusión ("n-1") y el aplicable el año de la regularización difieren en más de 10 puntos porcentuales = 50% - 67% = 17%

IVA deducible año de compra ("n-1"):	4.200 x 50% =	2.100 euros
IVA deducible este año ("n"):	4.200 x 67% =	- 2.814 euros
		- 714 euros

-714 : 5 = -142,8 euros

Tiene derecho a una deducción complementaria de 142,8 euros que se reflejarán en la casilla "Regularización bienes de inversión" del modelo de declaración.

2.º) El porcentaje de prorrata de "n" es del 58%.

Al diferir en menos de 10 puntos el porcentaje de prorrata aplicable en "n" (58%) del aplicable en "n-1" (50%), no procede practicar regularización por las inversiones = 50% - 58% = 8%

3.º) El porcentaje de deducción de "n" es del 30%.

Procede regularizar las deducciones practicadas por haber una diferencia superior a 10 puntos en los porcentajes = 50% - 30% = 20%

IVA deducible año de compra ("n-1")	4.200 x 50% =	2.100
IVA deducible este año ("n")	4.200 x 30% =	- 1.260
		840

840 : 5 = 168 euros

Consignará en la casilla "Regularización bienes de inversión" del modelo de declaración la cantidad de 168 euros precedida del signo menos, es decir, una menor deducción que supone un ingreso complementario.

Entregas de bienes de inversión durante el período de regularización

En caso de que los bienes de inversión se transmitan durante el período de regularización, se efectúa una regularización única por los años del período de regularización que queden por transcurrir, aplicando las siguientes reglas:

1.ª Entrega sujeta y no exenta: se considera que el bien se empleó sólo en operaciones con derecho a deducir durante el año de venta y los restantes hasta la expiración del período de regularización (porcentaje del 100%).

Límite de la deducción: la cuota devengada por la entrega del bien.

2.ª Entrega exenta o no sujeta: se considera que el bien se empleó sólo en operaciones sin derecho a deducir durante todo el año de venta y los restantes hasta la expiración del período de regularización (porcentaje del 0%).

No obstante, a las entregas exentas o no sujetas que originan el derecho a la deducción, les será aplicable la regla primera. El límite de las deducciones será la cuota que resultaría de aplicar el tipo impositivo vigente aplicable a bienes de la misma naturaleza al valor interior de los bienes exportados o enviados a otro Estado miembro.

Ejemplo:

Un edificio adquirido en "n-1" por 2.000.000 de euros, más 420.000 euros de IVA, se vende en "n" por 1.000.000 de euros.

La prorrata o porcentaje definitivo de deducción de "n-1" fue del 50%.

1º) Si la entrega está sujeta y no exenta por renuncia a la exención:

IVA repercutido en la venta: 1.000.000 x 21% = 210.000

Regularización:

IVA deducible en "n-1" 420.000 x 50% = 210.000 euros

IVA deducible en "n"- 420.000 x 100% = - 420.000 euros

- 210.000 euros

(- 210.000 ÷ 10) x 9 = - 189.000 euros(*)

Deducción complementaria de 189.000 euros

2º) Si la entrega está sujeta pero exenta:

IVA repercutido en la venta: 1.000.000 x 21% = 210.000

Regularización:

IVA deducible en "n-1" 420.000 x 50% = 210.000 euros

IVA deducible en "n"- 420.000 x 0% = 0 euros

210.000 euros

(210.000 ÷ 10) x 9 = - 189.000 euros(*)

Ingreso complementario de 189.000 euros

(*) Se divide entre 10, porque al tratarse de una edificación el período de regularización es de 10 años, y se multiplica por 9, porque son los años que faltan para que termine el período de regularización, computándose a estos efectos el año en que se produce la transmisión.

Deducción de las cuotas soportadas o satisfechas antes de iniciar la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios

Son deducibles las cuotas soportadas o satisfechas antes del inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a las actividades empresariales o profesionales, cuando se cumplan determinados requisitos. Incluso los empresarios y profesionales tienen derecho a la devolución de las cuotas deducibles cumpliendo los requisitos generales para esta devolución.

Empresarios o profesionales a los que se aplica:

1.- A quienes no vengan desarrollando actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresarios o profesionales por adquirir bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales y profesionales.

A estos efectos, es necesario que el interesado pueda acreditar los elementos objetivos que confirmen que tenía tal intención en el momento en que efectuó la adquisición o importación de los bienes o servicios. La Administración tributaria le puede exigir dicha acreditación.

El interesado podrá efectuar dicha acreditación por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho. En particular, podrá tener en cuenta las siguientes circunstancias:

- La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que deberá estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.
- El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos en la actividad.
- El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas a los empresarios o profesionales.
- Disponer de, o haber solicitado, las autorizaciones, permisos o licencias necesarios para el desarrollo de la actividad.
- Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a la actividad.

Si el adquirente o importador de los bienes o servicios no puede aportar la acreditación a que se refieren los párrafos anteriores, se considerará que el mismo no tenía la condición de empresario o profesional en el momento de dicha adquisición o importación, y no cabrá la deducción de las cuotas del IVA soportadas. Esto es así incluso en el caso de que, en un momento posterior a la adquisición o importación de los bienes o servicios, el interesado decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

2.- A quienes sean ya empresarios o profesionales por realizar actividades empresariales o profesionales e inicien una actividad que constituya un sector diferenciado.

Requisito necesario: la intención de destinar los bienes y servicios adquiridos a la actividad económica debe confirmarse por elementos objetivos.

No pueden efectuar estas deducciones los empresarios que deban aplicar el régimen especial del recargo de equivalencia.

La aplicación de estas deducciones tiene los mismos efectos que la renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, no pudiendo acogerse a este régimen hasta que transcurran tres años.

Se considera primer año de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios aquél en el que se comience el ejercicio habitual de dichas operaciones, siempre que el inicio de las mismas tenga lugar antes del día 1 de julio y, en otro caso, el año siguiente.

Forma de efectuar las deducciones antes del inicio efectivo de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

- Se aplica provisionalmente a las cuotas soportadas el porcentaje de deducción que proponga el sujeto pasivo a la Administración, salvo que ésta fije uno diferente.

  La solicitud de porcentaje provisional de deducción debe efectuarse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de actividad, no siendo necesaria dicha solicitud cuando todas las operaciones que se vayan a realizar generen el derecho a deducir el IVA soportado.

La solicitud se presenta ante el órgano competente de la Agencia Tributaria y se entiende concedida transcurrido un mes (contado desde que la solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación) sin que se haya notificado resolución.

- Las deducciones provisionales se regularizan aplicando el porcentaje definitivo correspondiente a los cuatro primeros años naturales del ejercicio habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

El porcentaje definitivo a aplicar al IVA soportado antes del inicio de las operaciones se calcula de la siguiente manera:

Porcentaje definitivo:

(Operaciones con derecho a deducción de los 4 primeros años ÷ Total operaciones de los 4 primeros años) x 100

A efectos de calcular el porcentaje definitivo, hay que tener en cuenta que en el supuesto de que los 4 primeros años naturales incluyan algún ejercicio anterior a 2006, hay que considerar, respecto a esos años, los criterios establecidos en la Resolución 2/2005, de la Dirección General de Tributos, a los que se hace referencia en el apartado correspondiente a la aplicación y cálculo de la prorrata general.

Cálculo de la regularización:

- Se parte de las deducciones provisionales practicadas.
- Se restan las deducciones definitivas aplicando el porcentaje de deducción definitivo a las cuotas soportadas antes de realizar las operaciones.
- La diferencia, positiva o negativa, será el ingreso o la deducción complementaria a efectuar.

Esquemáticamente:

(deducciones practicadas - deducciones definitivas) =

= (- deducción complementaria + ingreso complementario)

- La regularización de las deducciones correspondientes a los bienes de inversión debe ampliarse a los años siguientes por el procedimiento de regularización de bienes de inversión.

  A estos efectos, se sustituye el porcentaje de deducción aplicable en el año de adquisición del bien, por el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a los cuatro primeros años de ejercicio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios a que se refieren los párrafos anteriores.

Ejemplo:

Maquinaria adquirida en el año “n” antes de iniciar las entregas de bienes de la actividad. La utilización de la maquinaria comienza en el año “n + 3” y la actividad se inicia el 1 de enero del año “n + 2”.

La deducción provisional de la maquinaria practicada en el año “n” se regularizará en función del porcentaje de deducción global de los cuatro primeros años de ejercicio de la actividad (“n + 2”, “n + 3”, “n + 4” y “n + 5”). Además, se regularizará la deducción por bienes de inversión durante los años que quedan por transcurrir, en este caso, los años “n + 6” y “n + 7”.

Rectificación de deducciones

Los casos de rectificación de deducciones son:

- Incorrecta determinación de las deducciones.
- Rectificación de cuotas repercutidas por:
  . Determinación incorrecta.
  . Modificación de la base imponible.

Si la rectificación implica un incremento de cuotas, puede efectuarse en la autoliquidación del período en que el sujeto pasivo reciba la factura rectificativa o en las declaraciones siguientes, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el devengo del impuesto o desde que se hayan producido las circunstancias determinantes de la modificación de la base imponible.

Si la rectificación no tiene causa en la modificación de la base imponible, no podrá efectuarse después de un año desde la expedición de la factura rectificativa.

Si la rectificación implica una minoración de cuotas es obligatoria y debe efectuarse:

- Si es por error fundado de derecho o modificación de la base imponible: en la autoliquidación del período en que se hubiese recibido la factura rectificativa.
- En el supuesto de concurso o si la operación gravada queda sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial está también en concurso: en la autoliquidación del período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda aplicar recargos ni intereses de demora.
- Si es por otra causa: debe presentar autoliquidación rectificativa aplicándose el recargo y los intereses de demora que procedan, según el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

ESQUEMA DE RECTIFICACIÓN DE CUOTAS REPERCUTIDAS Y DEDUCCIONES

Cuotas repercutidas	Forma de facilitar	Cuotas deducidas
Tipo de variación		**Tipo de variación**
Aumento	1. En la autoliquidación correspondiente al período en que se efectúe la rectificación, cuando la misma se funde en alguna de las siguientes causas: – Devolución de envases y embalajes. – Descuentos y bonificaciones realizadas después de la operación, siempre que estén debidamente justificados. – Cuando las operaciones gravadas queden total o parcialmente sin efecto: • por resolución firme judicial o administrativa, • con arreglo a derecho o a los usos de comercio. – Cuando se altere el precio después de que la operación se haya realizado. – Cuando con posterioridad al devengo del Impuesto y siempre que las cuotas repercutidas no se hubiesen satisfecho, se dicte auto de declaración de concurso y siempre que se reúnan los requisitos establecidos por la normativa del Impuesto. – Cuando se trate de créditos incobrables. – Error fundado de derecho. – Importe de la contraprestación no conocido en el momento del devengo del impuesto con fijación provisional de la base imponible aplicando criterios fundados. 2. En los restantes casos y siempre que no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo debe presentar una autoliquidación complementaria a la del período en que se efectuó la liquidación de las operaciones que ahora se rectifican, aplicándose el recargo y los intereses de demora que procedan.	Disminución. En este caso, la rectificación es obligatoria
Disminución	1. Regularizar la situación en la autoliquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de: – Un año para las cuotas repercutidas. – Cuatro años para las cuotas soportadas si la rectificación es por causas del art. 80, en otro caso será de un año desde la expedición de la factura rectificativa. 2. En las cuotas repercutidas de más, podrá optarse, cuando corresponda, por la iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidación.	Aumento

Devoluciones[1].

En el IVA se producen los siguientes supuestos en que puede solicitarse la devolución del Impuesto:

1.º) Supuesto general: cuando las cuotas soportadas sean mayores que las devengadas, se puede solicitar la devolución en la autoliquidación correspondiente al último período del año.

2.º) Devoluciones a sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual: pueden solicitar mensualmente la devolución.

3.º) Devoluciones a exportadores en régimen de viajeros.

4.º) Devoluciones a los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

5.º) Devoluciones a empresarios o profesionales que adquieran dicha condición exclusivamente a efectos de realizar a título ocasional entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos, exentas del impuesto.

6.º) Devoluciones a empresarios o profesionales que tributen en régimen simplificado por la actividad de transporte de mercancías o de viajeros por carretera, de las cuotas deducibles soportadas en la adquisición de determinados medios de transporte afectos a dicha actividad.

7.º) Devoluciones a Entes públicos o establecimientos privados de carácter social de las cuotas soportadas que no hayan podido deducirse totalmente en la adquisición de bienes que sean objeto de una entrega posterior a Organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad.

8.º) Devoluciones de las cuotas soportadas por los destinatarios de determinadas operaciones exentas relativas a los Cuarteles Generales Internacionales de la OTAN y a los Estados parte en dicho Tratado.

(1) Ver procedimiento en el Capítulo 8 de este manual.

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

Si una factura se recibe dos años después de la compra ¿debe declararse el IVA deducible en la autoliquidación siguiente o debe hacerse una rectificación de la declaración del período en el que se adquirieron los bienes?

El IVA se deducirá en el período de liquidación en el que se reciba la factura, o en los siguientes, puesto que es necesario que el sujeto pasivo esté en posesión de la factura para poder ejercitar el derecho a la deducción. En todo caso, hay que tener en cuenta que el derecho a deducir caduca en el plazo de cuatro años a contar desde el nacimiento de dicho derecho.

No obstante, si la entidad hubiese sido declarada en concurso de acreedores y la factura corresponde a cuotas soportadas con anterioridad a dicha declaración, el IVA deducible deberá incluirse en la autoliquidación correspondiente al período en el que se hubieran soportado.

Para calcular el porcentaje de deducción ¿deben tenerse en cuenta los anticipos recibidos de clientes?

Sí, para calcular el porcentaje de prorrata deben tenerse en cuenta los anticipos en el ejercicio en que se perciben y se devenga el impuesto.

El IVA soportado por un empresario en la adquisición de obsequios que va a realizar a sus clientes principales ¿puede deducirlo?

No, el IVA soportado en bienes destinados a atenciones a clientes no es deducible.

Un empresario adquiere un ordenador por 1.000 euros ¿debe regularizar la deducción que practique el primer año los cuatro años siguientes?

No, no debe regularizar la deducción practicada ya que no tiene la consideración de bien de inversión al ser inferior su valor a 3.005,06 euros.

¿Tiene la consideración de factura una escritura pública para poder deducir el IVA soportado?

La deducción del impuesto en operaciones realizadas por empresarios y profesionales debe justificarse mediante factura completa entregada por el empresario o profesional que haya realizado la operación. No obstante, si en la escritura de compraventa se hubieran recogido todos los requisitos previstos en el artículo 6 del Reglamento de Facturación, ésta podrá ser utilizada como justificante del derecho a la deducción (DGT - Consulta V2433-08).

¿Debe tenerse en cuenta para calcular el porcentaje de deducción una subvención genérica que percibe un empresario?

No, desde 1-1-2006 las subvenciones, de cualquier tipo, recibidas por los sujetos pasivos del impuesto no limitan el derecho a la deducción. Únicamente se computan en el cálculo de la prorrata, tanto en el numerador como en el denominador en función de si forman parte de la base imponible de operaciones que generan o no el derecho a deducción, las subvenciones que constituyen contraprestación, total o parcial, de las operaciones sujetas, y las vinculadas al precio.

¿Puede deducirse el IVA soportado en la adquisición de un coche por un empresario que lo destina a la actividad y también para desplazamientos privados?

Sí, es deducible parcialmente en la parte afectada a la actividad. Existe una presunción legal de afectación a la actividad en un 50%, de forma que, si se quiere deducir un porcentaje diferente, el sujeto pasivo o la Administración deben probar una afectación mayor o menor en la actividad, respectivamente.

¿Y si quien lo adquiere es un taxista para dedicarlo al transporte de viajeros?

En este caso, se presume afecto al 100% considerándolo en principio deducible en su totalidad, sin perjuicio de que la Administración pueda demostrar una afectación inferior.

Capítulo 6. Los regímenes especiales en el IVA

sumario

Introducción

Al margen del régimen general, existen los regímenes especiales del IVA, que presentan unas características diferentes entre sí, tanto en cuanto a su compatibilidad con otras operaciones en régimen general como en la obligatoriedad de su aplicación.

Los regímenes especiales son:

1.º Régimen simplificado.

2.º Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

3.º Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

4.º Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.

5.º Régimen especial de las agencias de viajes.

6.º Régimen especial del recargo de equivalencia.

7.º Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.

8.º Régimen especial del grupo de entidades.

9.º Régimen especial del criterio de caja.

Los regímenes especiales tendrán carácter voluntario, salvo los aplicables a las operaciones con oro de inversión (sin perjuicio de la posibilidad de renuncia), agencias de viajes y recargo de equivalencia.

El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará a los sujetos pasivos que hayan presentado la declaración de comienzo de actividades, salvo renuncia, que podrá efectuarse para cada operación y sin comunicación expresa a la Administración.

El régimen simplificado y el de la agricultura, ganadería y pesca se aplicarán salvo renuncia de los sujetos pasivos, ejercitada en determinados plazos y forma.

El régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica se aplicarán a los operadores que hayan presentado la declaración de inicio de sus operaciones comprendidas en este régimen especial (formulario 034) y que tengan como Estado miembro de identificación España.

El régimen simplificado, dada su importancia práctica, se trata en un capítulo especial dedicado exclusivamente a las PYMES.

Opciones y renuncias expresas a los regímenes especiales.

Con carácter general, las opciones y renuncias expresas a estos regímenes, así como su revocación cuando deban comunicarse a la Administración se efectúan mediante la declaración censal (modelo 036 ó 037, sólo para los regímenes simplificado, agricultura, ganadería y pesca y del criterio de caja) al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad o durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efectos.

Las opciones y renuncias se entienden prorrogadas para los años siguientes, en tanto no se revoquen expresamente.

La renuncia a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca se entiende realizada con la presentación en plazo, aplicando el régimen general del impuesto, de la autoliquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos o en la primera declaración presentada en caso de inicio de la actividad después de su comienzo.

La renuncia a los regímenes simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y del criterio de caja tiene efectos para un período mínimo de tres años. En el régimen de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección no puede revocarse la opción por la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global hasta la finalización del año natural siguiente.

La renuncia al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas implica la renuncia a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca.

Determinación del volumen de operaciones

Es el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios devengadas durante el año natural anterior, incluidas las exentas del impuesto.

En el volumen de operaciones no se incluyen las cuotas de IVA, ni el recargo de equivalencia, ni la compensación a agricultores y ganaderos.

No se tienen en cuenta:

1º) Las entregas ocasionales de bienes inmuebles.

2º) Las entregas de bienes de inversión.

3º) Las operaciones financieras y operaciones exentas relativas al oro de inversión que no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

En caso de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones del adquirente será la suma de sus operaciones y las realizadas por el transmitente en relación con el patrimonio transmitido durante el año natural anterior.

Sectores diferenciados de actividad

La realización de operaciones sujetas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del oro de inversión o del recargo de equivalencia, tienen en todo caso la consideración de sector diferenciado.

Regímenes especiales y características

Régimen	Carácter	Aplicación	Renuncia	Características	Empresarios o profesionales
Régimen simplificado	Voluntario	Automática salvo renuncia	Sí	Cálculo cuota devengada por operaciones corrientes. El IVA deducible es el realmente soportado salvo excepciones del art. 123.Uno.a) LIVA	Personas físicas y entidades del art. 35.4 L.G.T. que realicen operaciones del art. 37 Rgto. IVA y no superen los límites determinados.
Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	Voluntario	Automática salvo renuncia	Sí	Sin obligaciones de liquidación y pago del impuesto	Titular de explotación
Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	Voluntario	(1)	(1)	Cálculo de la base imponible	Revendedores de bienes
Régimen especial de las agencias de viajes	Obligatorio	Automática	Si (2)	Cálculo de la base imponible	- Agencias de viajes - Organizadores de circuitos turísticos
Régimen especial del oro de inversión	Obligatorio	Automática salvo renuncia	Sí	Exención	Comerciantes de oro de inversión
Régimen especial del recargo de equivalencia	Obligatorio	Automática	No	Sin obligaciones de liquidación y pago del impuesto	Comerciantes minoristas personas físicas y entidades art. 35.4 L.G.T.
Régimen especial aplicable a los servicios de telecolunicaciones, de radiodifusión y a los prestados por vía electrónica	Voluntario	---	---	Presentación de declaraciones desde un único Portal Web del Estado de Identificación	-Empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad acogidos al Régimen exterior a la Unión. -Empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad acogidos al Régimen de la Unión.
Régimen especial del grupo de entidades	Voluntario	---	Sí	Compensación de saldos en las autoliquidaciones del grupo	Empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades
Régimen especial del criterio de caja	Voluntario	---	Si	Retrasar el devengo e ingreso así como el derecho de deducción hasta el momento del cobro y pago respectivo	Empresarios y profesionales que no superen determinados límites

(1)Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

- En la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación, se aplica salvo renuncia que puede efectuarse por cada operación y sin necesidad de comunicarla a la Administración.
- En la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global se aplica previa opción expresa del sujeto pasivo, sin posibilidad de renuncia, hasta la finalización del año natural siguiente.

(2) Como excepción a este régimen especial obligatorio, los sujetos pasivos pueden optar por la aplicación del régimen general del Impuesto “operación por operación” respecto de los servicios que realicen y de los que sean destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto.

Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Régimen caracterizado porque los empresarios o profesionales incluidos en el mismo no tienen obligación de repercutir ni de ingresar el impuesto. Al no poder deducir el IVA soportado en sus adquisiciones, tienen derecho a obtener una compensación a tanto alzado cada vez que venden sus productos. Esta compensación es deducible por el empresario que la paga.

A) Funcionamiento

1.º) Por las ventas de sus productos, así como por las entregas de bienes de inversión que no sean inmuebles utilizados exclusivamente en las actividades incluidas en el régimen especial, los sujetos pasivos no tienen obligación de repercutir, liquidar ni ingresar el impuesto.

Se exceptúan las siguientes operaciones:

- Las importaciones de bienes.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las operaciones en que se produzca la inversión del sujeto pasivo.

Por ejemplo, en las entregas sujetas y no exentas de bienes inmuebles deben repercutir el IVA e ingresarlo utilizando el modelo 309. Igual situación se plantea en caso de renuncia a la exención (siempre que no se produzca la inversión del sujeto pasivo).

2.º) En la adquisición o importación de bienes o servicios destinados a la actividad incluida en el régimen especial no pueden deducir el IVA soportado.

3.º) Tienen derecho a percibir una compensación a tanto alzado por el IVA soportado cuando venden los productos de sus explotaciones o prestan servicios accesorios.

Si se produce la venta de bienes de inversión como maquinaria, no pueden repercutir el impuesto, pero tampoco tienen derecho a obtener la compensación porque no es un producto de su explotación ni un servicio accesorio.

Ejemplo:

Un agricultor que tributando por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA vende un tractor de su propiedad.

La entrega de maquinaria agrícola (tractor) realizada en el desarrollo de su actividad empresarial está sujeta al IVA. No obstante, al aplicar el REAGP no está obligado a efectuar la liquidación ni el pago del IVA por la entrega del tractor usado, ni podrá repercutir el Impuesto al adquirente del mismo. (Consulta DGT V0814-15)

B) Requisitos

Es aplicable a los **titulares de explotaciones** agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, que no hubiesen renunciado a la aplicación de este régimen.

Se excluye expresamente de la consideración de "titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras" a efectos de este régimen especial a:

a) Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas o explotaciones.

b) Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

Concepto de explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.

Tienen esta consideración las que obtengan de forma directa productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas. Entre otras actividades se incluyen el cultivo de flores, especias, simientes, etc., aunque sea en invernaderos; la ganadería vinculada a la explotación del suelo, incluida la avicultura, apicultura, cunicultura, sericicultura y cría de especies cinegéticas; la silvicultura; las explotaciones pesqueras en agua dulce; criaderos de moluscos, crustáceos y piscifactorías.

Se consideran incluidos en el régimen especial los servicios accesorios que los titulares de la explotaciones prestan a terceros con los medios ordinariamente empleados en sus explotaciones, siempre que contribuyan a la realización de las producciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras de los destinatarios. Se entiende que los servicios prestados son accesorios si durante el año anterior su importe no superó el 20% del volumen total de operaciones de la explotación.

Tienen la consideración de servicios accesorios, entre otros:

La plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte; el embalaje y acondicionamiento de productos; la cría, guarda y engorde de animales; la asistencia técnica; el arrendamiento de aperos y maquinaria; la eliminación de plantas y animales dañinos; la explotación de instalaciones de riego y drenaje; los servicios complementarios de la silvicultura como tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y la limpieza de bosques.

C) No aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

a) A los que **no son titulares de estas explotaciones,** según lo visto en el apartado anterior.

b) **Actividades excluidas:** el régimen especial no puede aplicarse a las siguientes actividades:

1. Cuando se transformen, elaboren o manufacturen los productos naturales.

No tienen esta consideración los actos de mera conservación como: pasteurización, congelación, secado, limpieza, descascarado, troceado, desinfección, etc.; ni la obtención de materias primas agropecuarias que no requieran el sacrificio del ganado.

2. Cuando se vendan los productos obtenidos mezclados con otros adquiridos a terceros, salvo que sean meramente conservantes.

3. Cuando se vendan los productos en establecimientos fijos situados fuera de las explotaciones o en establecimientos en los que el sujeto pasivo realice además otras actividades económicas.

4. Explotaciones cinegéticas recreativas o deportivas.
5. Pesca marítima.
6. Ganadería independiente.
7. Prestación de servicios accesorios no incluidos en el régimen.

Las actividades excluidas de este régimen (como ganadería independiente; cría, guarda y engorde de ganado; servicios accesorios excluidos) pueden tributar en el régimen simplificado.

c) **Sujetos pasivos excluidos.** No pueden aplicar este régimen:

- Las sociedades mercantiles.
- Las sociedades cooperativas y sociedades agrarias de transformación.
- Quienes hubiesen realizado operaciones relativas a las actividades comprendidas en este régimen el año anterior por importe superior a 250.000 euros y quienes superen, para la totalidad de operaciones distintas a las comprendidas en este régimen durante el año anterior, 250.000 euros.[(1)]

Determinación del volumen de operaciones:

- En operaciones sometidas a los regímenes simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, se computarán las que deban anotarse en los Libros Registro y aquellas por las que estén obligados a expedir factura. No se tienen en cuenta las entregas ocasionales de bienes inmuebles, las entregas de bienes de inversión para el transmitente y las operaciones financieras y operaciones con oro de inversión exentas no habituales.
- En operaciones sometidas a otro régimen especial o al régimen general, se computarán según el art. 121 de la Ley. No se computarán los arrendamientos de inmuebles cuya realización no suponga el desarrollo de una actividad empresarial en el IRPF.

La determinación del volumen de operaciones se realizará atendiendo a las siguientes reglas:[(2)]

- En operaciones sometidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y el régimen simplificado para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen, se computarán únicamente aquellas que deban anotarse en los libros registro.
- En operaciones sometidas a otros regímenes especiales o al régimen general, se computarán según lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto. No se computarán las operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles cuya realización suponga el desarrollo de una actividad económica en el IRPF.

(1) Modificación con efectos para el ejercicio 2017 introducida por el artículo 1.16 del Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(2) Modificación introducida a partir de 1 de enero de 2016 por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre y por el Real decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto.

- Los empresarios o profesionales que hubiesen renunciado a la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades económicas.
- Los empresarios o profesionales que hubieran renunciado a la aplicación del régimen simplificado.
- Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales hayan superado en el año anterior 250.000 euros anuales, IVA excluido (no se tienen en cuenta las adquisiciones de inmovilizado).

Régimen transitorio ejercicios 2016 y 2017

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre (BOE 28 de noviembre), estableció que a partir de 1 de enero de 2016 la exclusión se aplicaría a aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales en el año anterior fueran superiores a 150.000 euros.

La Ley 48/2015 de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE 30 de octubre) añade una disposición transitoria decimotercera en la LIVA que implica que con carácter transitorio para los ejercicios 2016 y 2017, se elevan los límites que determinan la exclusión de los regímenes especiales simplificado y agricultura, ganadería y pesca respecto a los inicialmente previstos en la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

En concreto para el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca se amplía a 250.000 euros el volumen límite de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios en el año inmediato anterior, excluidas las relativas al inmovilizado, que determinan la exclusión del régimen. A partir de 2018, este límite será de 150.000 euros.

d) Renuncia al régimen especial.

La práctica de las deducciones de las cuotas soportadas o satisfechas antes del inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios equivale a la renuncia.

En general, la renuncia debe efectuarse a través de la correspondiente declaración censal (modelo 036 ó 037) y tiene una vigencia mínima de tres años y se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el régimen, salvo que se revoque expresamente en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

La renuncia se entiende realizada con la presentación en plazo de la autoliquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos o de la primera declaración que deba presentarse después del comienzo de la actividad aplicando el régimen general.

D) Cálculo y reintegro de la compensación

Operaciones por las que tiene derecho al cobro de la compensación.

1º) Entregas de los productos naturales obtenidos en sus explotaciones a otros empresarios o profesionales.

Por ejemplo, si el agricultor vende fruta a particulares, en el ejercicio de su explotación, no repercutirá IVA ni puede percibir compensación.

Por excepción, no tienen derecho al cobro de esta compensación:

- Cuando vendan a otros empresarios acogidos a este régimen.
- Cuando vendan a empresarios o profesionales que realicen exclusivamente operaciones exentas sin derecho a deducción.

2º) Entregas intracomunitarias exentas de los productos naturales a una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.

3º) Prestaciones de servicios accesorios incluidos en el régimen especial a empresarios o profesionales.

No se aplica si el destinatario está también acogido a este régimen.

Cuantía de la compensación a tanto alzado.

En actividades agrícolas y forestales se aplica el 12%.

En actividades ganaderas y pesqueras se aplica el 10,5%.

Los porcentajes indicados se aplican al precio de venta de los productos o servicios. No se computan los tributos indirectos ni los gastos accesorios y complementarios como comisiones, portes, seguros, intereses, etc.

Obligados al reintegro de las compensaciones.

- Como regla general el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios.

Ejemplo:

Si un agricultor vende, el 1 de marzo, a un empresario establecido en las Islas Baleares por importe de 2.000 euros, tiene derecho al cobro de una compensación del 12% por la venta realizada a empresarios en territorio español del IVA, que le debe reintegrar el destinatario de la compra (2.000 x 12% = 240 euros). El destinatario expedirá un recibo que debe firmar el agricultor y que sirve de justificante de la operación.

- La Hacienda Pública por las exportaciones o entregas intracomunitarias y por los servicios prestados a destinatarios establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Ejemplo:

Si el agricultor vende a un empresario francés productos por importe de 1.000 euros, está realizando una entrega intracomunitaria exenta, por la que tiene derecho a solicitar el reintegro de la compensación correspondiente (1.000 x 12% = 120 euros), presentando el modelo 341 durante los veinte primeros días naturales siguientes a cada trimestre natural, salvo la del último trimestre natural para el que hay de plazo hasta el 30 de enero.

Requisito formal: recibo

Para cobrar esta compensación, el destinatario debe expedir un recibo que debe ser firmado por el sujeto pasivo acogido al REAGP, al que le debe entregar una copia.

Datos que deben constar en el recibo:

a) Serie y número: la numeración será correlativa.
b) Nombre y dos apellidos o denominación social, NIF y domicilio del expedidor y del destinatario, así como indicación de que el titular de la explotación está acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
c) Descripción de los bienes entregados o servicios prestados, así como el lugar y fecha de las respectivas operaciones.
d) Precio de los bienes o servicios.
e) Porcentaje de compensación aplicado.
f) Importe de la compensación.
g) Firma del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.

Con estos requisitos, el empresario que ha satisfecho la compensación, si se cumplen el resto de los condicionantes comunes para las deducciones, puede deducirla en su autoliquidación.

E) Obligaciones formales

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial deben llevar un Libro Registro en el que anoten las operaciones comprendidas en este régimen especial, y deben conservar copia del recibo acreditativo del pago de la compensación durante 4 años a partir del devengo del impuesto.

Además:

- Si realiza otras actividades acogidas al régimen simplificado o del recargo de equivalencia deberá llevar el Libro Registro de facturas recibidas donde anotará separadamente las facturas que correspondan a las adquisiciones de cada sector de la actividad incluidas las del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Si realiza actividades en régimen general o en otro régimen especial distinto de los anteriores, debe cumplir respecto de ellas las obligaciones establecidas, debiendo anotar separadamente en el Libro Registro de facturas recibidas las adquisiciones del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

F) Comienzo o cese en la aplicación del régimen especial

Regularizaciones a practicar en caso de comienzo y cese de operaciones en el régimen especial:

1. Cuando una actividad cambie del régimen general al régimen especial el titular de la explotación quedará obligado a:
    - Ingresar el importe de la compensación correspondiente a la futura entrega de los productos naturales ya obtenidos y no entregados a la fecha de cambio de régimen.
    - Rectificar las deducciones correspondientes a los bienes, salvo los de inversión, y los servicios no consumidos o utilizados de forma total o parcial, efectivamente en la actividad o explotación.

2. Cuando una actividad cambie del régimen especial al régimen general el titular de la explotación tendrá derecho a:
   - Efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de los bienes afectos a la actividad, IVA excluido, en la fecha en que deje de aplicarse el régimen, los tipos vigentes en dicha fecha, sin tener en cuenta los bienes de inversión ni los bienes y servicios que hayan sido utilizados o consumidos, total o parcialmente, en la actividad.
   - Deducir la compensación a tanto alzado por los productos naturales obtenidos en las explotaciones que no se hayan entregado en la fecha de cambio de régimen.

En ambos casos, tiene la obligación de confeccionar y presentar un inventario en el que deberán incluirse los productos naturales obtenidos y no entregados (para la compensación) y los bienes y servicios adquiridos y no consumidos o utilizados total o parcialmente (para las cuotas).

La presentación del inventario y el ejercicio de estos derechos se ajustará a los requisitos y condiciones que se establezcan reglamentariamente. En concreto, la presentación deberá realizarse en el plazo de quince días a partir del día de comienzo o cese en la aplicación del régimen especial, y podrá presentarse por vía electrónica a través del procedimiento habilitado en la Sede electrónica para la presentación del inventario de existencias por inicio o cese de actividad sujeta a regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Para la regularización de las deducciones de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión será cero la prorrata de deducción aplicable durante el período o períodos en que la actividad esté acogida a este régimen especial.

Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Régimen caracterizado por una forma especial de determinar la base imponible para calcular el IVA devengado en cada autoliquidación.

A) Funcionamiento

1. Determinación de la base imponible operación por operación.

Los sujetos pasivos que cumplan los requisitos que veremos posteriormente tienen dos alternativas en cada una de sus operaciones:

1.º Aplicar el régimen especial a sus entregas.

- En las transmisiones repercutirán el IVA aplicando el tipo impositivo correspondiente al bien entregado, aplicando un procedimiento especial de determinación de la base imponible.
- El IVA soportado en las adquisiciones de los bienes revendidos no es deducible, sin perjuicio de la deducción de las restantes cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad (teléfono, alquileres, etc.).
- La base imponible será el margen de beneficio.

2.º Aplicar el régimen general del impuesto. Sin necesidad de comunicación pueden no aplicar el régimen especial en sus entregas, lo que supone que:

- Deben repercutir el IVA sobre la totalidad de la contraprestación.
- Pueden deducir las cuotas que eventualmente hubiesen soportado en la adquisición de los bienes revendidos, aunque sin poder practicar la deducción hasta que se devenguen las correspondientes entregas.

2. Determinación de la base imponible de forma global.

Cuando el sujeto pasivo haya optado por la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global, debe determinar por este procedimiento la base imponible de todas las entregas de bienes a que se refiere la aplicación de dicho régimen de margen global, sin que pueda aplicar el régimen general del impuesto respecto de tales entregas.

B) Requisitos

1.º Requisitos subjetivos.

Se aplica a los revendedores de los bienes que más adelante se indican.

Es revendedor:

Quien de forma habitual adquiere bienes para su reventa. También tiene esta condición el organizador de ventas en subasta pública cuando actúe en nombre propio en virtud de un contrato de comisión de venta.

2.º Bienes a los que se aplica.

El régimen especial se aplica a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Son bienes usados:

Los bienes muebles utilizados por un tercero que son susceptibles de reutilización y son adquiridos para su reventa.

No tienen la consideración de bienes usados:

- Los utilizados, renovados o transformados por el propio sujeto pasivo revendedor o por su cuenta.
- Los materiales de recuperación, envases, embalajes, oro, platino y piedras preciosas.

Por ejemplo, un revendedor de maquinaria no puede aplicar este régimen a un ordenador que ha utilizado en su actividad, ya que no se cumple el requisito de haber sido utilizado previamente por un tercero y ser adquirido con la finalidad exclusiva de su venta.

Son objetos de arte, siempre que cumplan determinados requisitos:

Cuadros, pinturas, dibujos, grabados, estampas, litografías, esculturas, estatuas, vaciados de esculturas, tapicerías, textiles, murales, cerámica, esmaltes sobre cobre, fotografías.

Son antigüedades:

Los objetos que tengan más de 100 años de antigüedad y no sean objetos de arte o de colección.

Son objetos de colección:

- Los artículos de filatelia.
- Colecciones y especímenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía, o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático.

En ningún caso se aplica este régimen especial al oro de inversión.

3.º Operaciones sobre las que se aplica.

1. Ventas de bienes usados. Cuando hayan sido adquiridos:
   - A quien no tenga la condición de empresario o profesional.
   - A quienes se lo entreguen en virtud de una operación exenta, ya sea interior o intracomunitaria, por haber sido utilizados por el transmitente en operaciones exentas sin derecho a deducción o bien por haber sido adquisiciones que no dieron derecho a deducir las cuotas soportadas.
   - A otro revendedor que se lo entregue aplicando este mismo régimen.
   - También puede aplicarse a bienes de inversión transmitidos en una operación intracomunitaria por quien se beneficie del régimen de franquicia en su Estado miembro de origen.
2. Ventas de antigüedades y objetos de colección. Les son de aplicación los mismos criterios, aunque también cabe la posibilidad de aplicar este régimen especial cuando hayan sido importados por el propio revendedor.
3. Ventas de objetos de arte. Cuando se encuentren en alguno de los supuestos indicados en los dos apartados anteriores o cuando hayan sido adquiridos a empresas o profesionales que sean autores o derechohabientes de los mismos. Asimismo, podrán aplicar transitoriamente el régimen especial a las ventas de objetos de arte adquiridas a empresarios o profesionales distintos de los revendedores cuando en su adquisición se soportó un tipo reducido.

C) Cálculo de la base imponible en el régimen especial

1.º Cálculo mediante el margen de beneficio de cada operación.

La base imponible es el margen de beneficio, sin incluir el IVA.

Margen de beneficio:

Precio de venta, IVA incluido - Precio de compra, IVA incluido

Ejemplo:

Un revendedor de antigüedades compra un mueble en 100 euros (IVA incluido) y lo vende en 200 euros (IVA incluido).

Margen de beneficio = 200 -100 = 100 (IVA incluido).

Base imponible = 100 ÷ (100 + 21) [(1)] x 100 = 82,65 euros

Cuota devengada = 82,64 x 21% = 17,35 euros

(1) Tipo impositivo general. Si se vendieran libros, por ejemplo, la cifra sería un 4 y no un 21, dado que las entregas de libros tributan al tipo reducido del 4%.

2.º Cálculo mediante el margen de beneficio global.

Se aplica a determinados bienes previa opción del sujeto pasivo al presentar la declaración de comienzo de la actividad o en el mes de diciembre anterior al año en que deba surtir efectos, y hasta su renuncia, que no puede producirse hasta la finalización del año natural siguiente.

Bienes a los que se aplica:

- Sellos, efectos timbrados, billetes y monedas de interés filatélico o numismático.
- Discos, cintas magnéticas y otros soportes sonoros o de imagen.
- Libros, revistas y otras publicaciones.
- Bienes autorizados por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT previa solicitud del interesado. La Administración puede revocar esta autorización cuando no se den las circunstancias que la motivaron.

La base imponible está constituida por el margen de beneficio global para cada período de liquidación minorado en la cuota del IVA que corresponde a este margen.

Margen de beneficio global:

Precio de venta, IVA incluido, de las entregas de bienes del período de liquidación - Precio de compra, IVA incluido, de los bienes adquiridos en ese mismo período.

No se tienen en cuenta ni en compras ni en ventas las entregas exentas por exportación u operación asimilada, las relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, ni las relativas a regímenes aduaneros y fiscales.

Si este margen es negativo, la base imponible será cero y el margen se añadirá al importe de las compras del período siguiente.

Los sujetos pasivos deben realizar una regularización anual de sus existencias del siguiente modo:

Regularización de existencias:

saldo final - saldo inicial = { positivo: se añade a las ventas del último período. / negativo: se añade a las compras del último período.

A efectos de esta regularización, en los casos de inicio o cese en la aplicación de esta modalidad de determinación de la base imponible, debe hacerse un inventario de las existencias a la fecha del inicio o del cese, consignando el precio de compra de los bienes o, en su defecto, el valor del bien en la fecha de su adquisición. Estos inventarios deben presentarse en el plazo de 15 días desde el inicio o cese. Su presentación puede realizarse en la Delegación o Administración de la AEAT del domicilio fiscal o por vía electrónica a través del procedimiento habilitado en la Sede electrónica para la presentación del inventario de existencias por inicio o cese de actividad sujeta a regímenes especiales del IVA.

D) Obligaciones formales

Obligaciones registrales.

Los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que deba aplicarse este régimen, además de las obligaciones registrales comunes, llevarán los siguientes Libros Registros específicos:

1.º Un Libro Registro para anotar las adquisiciones, importaciones y entregas a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación.

Este libro deberá disponer de las siguientes columnas:						
Descripción del bien	N.º de factura o documento de adquisición o importación	Precio de compra	N.º de documento de facturación expedido por el S.P. al transmitir el bien	Precio de venta	IVA repercutido o indicación de la exención aplicada	Indicación, en su caso, de la aplicación del régimen general de la entrega

2.º Un Libro Registro distinto para anotar las adquisiciones, importaciones y entregas realizadas durante cada período de liquidación a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.

Este libro deberá disponer de las siguientes columnas:						
Descripción de los bienes	N.º de factura o documento de adquisición o importación	Precio de compra	N.º de documento de facturación expedido por el S.P. al transmitir los bienes	Precio de venta	Indicación, en su caso, de la exención aplicada	Valor de las existencias iniciales y finales de cada año natural

Obligaciones de facturación.

En las facturas que documenten las entregas de bienes sujetas al régimen especial no se puede consignar separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse comprendida en el precio total de la operación. Estas cuotas no son deducibles para los adquirentes.

En la factura se indicará que se ha aplicado este régimen especial incluyendo la mención "régimen especial de los bienes usados", "régimen especial de los objetos de arte" o "régimen especial de las antigüedades y objetos de colección".

En las entregas destinadas a otro Estado miembro debe hacerse constar la circunstancia de que han tributado con arreglo al régimen especial previsto en los artículos 312 a 315 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, con mención expresa de dicho artículo.

En las compras a quienes no tengan la consideración de empresarios o profesionales debe expedirse un documento de compra por cada adquisición efectuada, que debe ser firmada por el transmitente.

Régimen especial de las agencias de viajes

Régimen obligatorio caracterizado por la forma de determinar la base imponible para el cálculo del IVA devengado.

A) Funcionamiento

1.º) En las adquisiciones de bienes y servicios el sujeto pasivo soporta IVA, debiendo distinguir:

- La agencia de viajes no puede deducir el impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas para la realización del viaje que redunden directamente en beneficio del viajero.
- El resto del IVA soportado es deducible.

2.º) Por las prestaciones de servicios se repercute IVA, no estando obligada la agencia a consignar en factura separadamente la cuota repercutida.

3.º) Liquidación: para determinar el IVA a ingresar, se parte de una base imponible calculada en función de la diferencia entre el precio de venta de los viajes y el coste de las compras y servicios que se han utilizado.

B) Requisitos

Es un régimen obligatorio para las agencias de viajes y para los organizadores de circuitos turísticos que actúen en nombre propio respecto del viajero, cuando utilicen en la realización del viaje bienes y servicios prestados por otros empresarios y profesionales.

Se consideran viajes:

Los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

El régimen no se aplica a la venta de viajes que se lleven a cabo exclusivamente con medios de transporte o de hostelería propios. Si se realizan viajes utilizando en parte medios propios y en parte ajenos, sólo se aplicará este régimen respecto de los servicios prestados con medios ajenos.

C) Lugar de realización y exención

Las operaciones de la agencia respecto de cada viajero tiene la consideración de prestación de servicios única, aunque existan varias entregas y servicios.

Esta operación se entiende realizada donde la agencia tenga la sede de su actividad o un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación.

Estos servicios estarán exentos cuando las entregas o los servicios se realicen fuera de la Unión Europea. Si se realizan parcialmente fuera de la Comunidad, estará exenta la parte de prestación de servicios de la agencia que corresponda a los efectuados fuera de la Comunidad.

D) La base imponible

Para aquellas operaciones a las que se resulte aplicable este régimen especial la base imponible se determinará operación por operación, y será el margen bruto que tiene la agencia de viajes en cada una de ellas.

No obstante, ante la dificultad de conocer el importe efectivo de los bienes y servicios adquiridos en el momento de calcular el margen bruto por parte de las agencias de viajes (debido a rappels en los precios, tasas de subocupación o anticipos de clientes), la Dirección General de Tributos admite el siguiente criterio para la determinación de la base imponible (consulta DGT V0100-15):

- Determinación provisional en función del porcentaje de margen bruto obtenido en el año natural inmediatamente anterior correspondiente a la totalidad de las operaciones acogidas al régimen especial:

La base imponible será el resultado de aplicar dicho porcentaje sobre la suma del importe, IVA incluido, de todos los servicios de viajes devengados durante el período de liquidación de que se trate.

- Regularización de la base imponible en la última autoliquidación del ejercicio según la diferencia entre la base imponible del ejercicio, calculada aplicando el porcentaje de margen bruto real sobre el importe de los servicios de viajes devengados durante el año (IVA incluido), y la suma de las bases imponibles consignadas en las autoliquidaciones de los períodos anteriores.

Se entiende por margen bruto:

La diferencia entre la cantidad cargada al cliente, sin IVA, y el importe efectivo, IVA incluido, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios y profesionales y adquiridos por la agencia para la realización del viaje y que redunden directamente en beneficio del viajero.

No se consideran prestados para la realización del viaje servicios como compra-venta o cambio de moneda extranjera o los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia.

Operación por operación.

Base imponible = Lo cobrado al cliente (sin IVA) - adquisiciones en beneficio del viajero (con IVA).

E) No aplicación del régimen especial

A pesar del carácter obligatorio de este régimen especial, se establece la posibilidad, a ejercitar operación por operación, de aplicar el régimen general del Impuesto, siempre que el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tengan, en alguna medida, derecho bien a la deducción, bien a la devolución de las cuotas soportadas del Impuesto.

Esta opción de aplicar el régimen general debe comunicarse por escrito al destinatario de la operación. No obstante se presume esta comunicación cuando la factura que se expida no contenga la mención de “régimen especial de las agencias de viajes”.

F) Obligaciones formales

En las operaciones en las que se aplique este régimen, no existe obligación de consignar separadamente en la factura la cuota repercutida, debiendo entenderse incluida en el precio.

Las facturas que documenten operaciones a las que les sea de aplicación este régimen especial, deberán hacer constar la mención "régimen especial de las agencias de viajes".

Los sujetos pasivos deberán anotar en el Libro Registro de facturas recibidas, con la debida separación, las correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas directamente en interés del viajero.

Régimen especial del recargo de equivalencia

Este régimen es aplicable exclusivamente a los comerciantes minoristas.

Se es comerciante minorista si concurren los siguientes requisitos:

1.º Se entregan bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a ningún proceso de fabricación, elaboración o manufactura por sí mismo o por medio de terceros.

2.º Cuando las ventas realizadas en el año anterior a la Seguridad Social y sus entidades gestoras o colaboradoras o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales sean superiores al 80 por 100 de las ventas realizadas.

Este requisito no es aplicable si en el año precedente el sujeto pasivo no realizó actividades comerciales o si tributa por el método de estimación objetiva del IRPF, siempre que se trate de sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas en el IAE.

La aplicación de este régimen supone:

1º) En las compras, los proveedores de los minoristas les repercuten y tienen obligación de ingresar el recargo de equivalencia, además del IVA.

2º) En sus operaciones comerciales, así como en las transmisiones de bienes o derechos utilizados exclusivamente en dicha actividad, deben repercutir el IVA a sus clientes, pero no el recargo. No obstante, no estarán obligados a consignar estas cuotas repercutidas en una autoliquidación ni a ingresar el impuesto. Tampoco pueden deducir el IVA soportado en estas actividades.

En el supuesto de que se vendan bienes inmuebles afectos a esta actividad y la operación esté sujeta y no exenta, deberá repercutir, liquidar e ingresar el IVA devengado en esta operación.

A) Requisitos

Se aplica, sólo y obligatoriamente, a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o a entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, en las que todos sus miembros sean personas físicas.

Las sociedades civiles que durante el año 2015 tributaron en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y estuvieron acogidas al régimen especial del recargo de equivalencia del IVA, y que con efectos de 1 de enero de 2016 han pasado a tener la condición de contribuyentes en el Impuesto sobre Sociedades y, que por tanto han debido cesar en el citado régimen especial, podrán efectuar la deducción de la cuota resul¬tante de aplicar al valor de adquisición de sus existencias inventariadas en la fecha del cese, IVA y recargo de equivalencia excluidos, los tipos de dicho Im¬puesto y recargo que estuviesen vigentes en la misma fecha.[(1)]

A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos deberán confeccionar y presentar un inventario de sus existencias con referencia al día de cese en la aplicación de este régimen en un plazo de quince días desde el mismo. La presentación podrá realizarse por vía electrónica a través del procedimiento habilitado en la Sede electrónica de la Agencia Tributaria.

Exclusiones del régimen especial:

No es aplicable a la venta de determinados productos como vehículos, embarcaciones, aviones, accesorios y piezas de recambio de medios de transporte, joyas, prendas de piel, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, bienes usados, aparatos de avicultura y apicultura, productos petrolíferos, maquinaria industrial, materiales de construcción de edificaciones, minerales, metales y al oro de inversión.

B) Aplicación del recargo de equivalencia

El recargo de equivalencia se aplica a las siguientes operaciones:

1.º) Entregas de bienes muebles o semovientes por empresarios a comerciantes minoristas.

(1)Disposición transitoria tercera de la Ley 48/2015 de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE 30 de octubre).

Los proveedores de los minoristas les repercutirán, además del IVA, el recargo de equivalencia, de forma independiente en la factura y sobre la misma base. En estos casos, se debe expedir factura separada para documentar estas entregas.

La liquidación e ingreso del recargo de equivalencia se efectuarán por el proveedor conjuntamente con el IVA y ajustándose a las mismas normas.

Para su correcta aplicación, los minoristas están obligados a indicar a sus proveedores o a la Aduana la circunstancia de estar o no incluidos en este régimen.

En el caso de no repercutirle el recargo de equivalencia algún proveedor, cuando resultase de aplicación, el minorista debe ponerlo en conocimiento de la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal, para no incurrir en infracción.

2.º) Cuando el comerciante minorista en régimen de recargo de equivalencia realiza adquisiciones intracomunitarias, importaciones y adquisiciones de bienes en los que el minorista sea sujeto pasivo por inversión. En estos casos, el minorista tiene obligación de liquidar y pagar el impuesto y el recargo.

Supuestos de no aplicación del recargo de equivalencia:

- Entregas a comerciantes que acrediten no estar sometidos al régimen especial.
- Entregas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes que no son objeto de comercio por el adquirente.
- Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de artículos excluidos de la aplicación del régimen especial.

C) Tipos del recargo de equivalencia

	Tipos de recargo de equivalencia
Tipo IVA 21%	5,2%
Tipo IVA 10%	1,4%
Tipo IVA 4%	0,5%
Tabaco	1,75%

D) Comienzo o cese de actividades en el régimen especial

1.º) Comienzo: deben liquidar e ingresar la cantidad resultante de aplicar los tipos y recargo vigentes en la fecha de inicio al valor de adquisición de las existencias, IVA excluido.

No se aplica si las existencias se adquirieron a un comerciante sometido al régimen especial por transmisión no sujeta del patrimonio empresarial.

2.º) Cese por pérdida de la condición de minorista: puede deducir la cuota resultante de aplicar los tipos y recargos vigentes en la fecha de cese al valor de adquisición de las existencias, IVA y recargos excluidos.

3.º) Cese por transmisión no sujeta del patrimonio empresarial a comerciantes no sometidos a este régimen: el adquirente puede deducir la cuota resultante de aplicar los tipos vigentes el día de la transmisión al valor de mercado de las existencias.

En estos casos, los sujetos pasivos deben hacer inventarios de sus existencias comerciales con referencia al día anterior al de inicio o cese. La presentación de este inventario debe realizarse en el plazo de 15 días desde el inicio o cese y puede presentarse en la Delegación o Administración de la AEAT del domicilio fiscal o por vía electrónica a través del procedimiento habilitado en la Sede electrónica para la presentación del inventario de existencias por inicio o cese de actividad sujeta a regímenes especiales del IVA.

Los ingresos o deducciones deben efectuarse en las autoliquidaciones del período de liquidación en que se haya producido el inicio o cese en la aplicación del régimen.

E) Obligaciones formales

- Con carácter general, quienes realicen exclusivamente esta actividad no tienen, a efectos del IVA, obligación de expedir documento de facturación por las ventas, salvo que tributen en régimen de estimación directa en el IRPF, si bien, cuando el destinatario sea empresario o profesional o cuando lo exija para el ejercicio de un derecho de naturaleza tributaria, se deberá expedir factura. Igualmente, existirá esta obligación en los demás supuestos regulados en el artículo 2.2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Los sujetos pasivos están obligados a acreditar ante sus proveedores o ante la Aduana el hecho de estar o no sometidos al régimen especial.
- Los sujetos pasivos no están obligados a llevar registros contables en relación con el IVA.

Excepciones:

Si realiza otras actividades acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o del régimen simplificado deberá llevar el Libro Registro de facturas recibidas, anotando separadamente las facturas que correspondan a las adquisiciones de cada sector de la actividad, incluidas las del recargo.

Si realiza otras actividades acogidas al régimen general o a cualquier otro régimen distinto de los anteriores deben cumplir respecto de ellos las obligaciones generales o específicas. En el Libro Registro de facturas recibidas deben anotar separadamente las facturas relativas a adquisiciones correspondientes a actividades a las que sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

- Cuando importen bienes deberán presentar en la Aduana las declaraciones aduaneras correspondientes. Cuando realicen adquisiciones intracomunitarias o se produzcan supuestos de inversión del sujeto pasivo, deberán liquidar el impuesto y, en su caso, el recargo presentando el modelo 309.
- Cuando entreguen bienes a viajeros con derecho a la devolución del impuesto presentarán declaración en el modelo 308 solicitando la devolución de los reembolsos a los viajeros, acreditados con las transferencias a los interesados o a las entidades colaboradoras.

- Cuando realicen entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto (salvo que se trate de entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles) deben ingresar el impuesto devengado en esas operaciones, mediante el modelo 309.
- Cuando realicen simultáneamente actividades económicas en otros sectores de la actividad empresarial o profesional, deberán tener documentadas en facturas diferentes las adquisiciones de mercancías destinadas a cada una de las distintas actividades por ellos realizadas.

Régimen especial del oro de inversión

Se configura como un régimen especial obligatorio sin perjuicio de la posibilidad de renuncia operación por operación.

La aplicación de este régimen supone que las operaciones con oro de inversión están con carácter general exentas del impuesto, con limitación parcial del derecho a deducción.

El régimen especial de las operaciones con oro de inversión se considera sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional.

A) Concepto de oro de inversión

Se consideran oro de inversión:

- Los lingotes o láminas de oro de ley igual o superior a 995 milésimas y cuyo peso se ajuste a lo dispuesto en el apartado noveno del anexo de la Ley del Impuesto.
- Las monedas de oro que reúnan los siguientes requisitos:
  - Que sean de ley igual o superior a 900 milésimas.
  - Que hayan sido acuñadas con posterioridad al año 1800.
  - Que sean o hayan sido moneda de curso legal en su país de origen.
  - Que sean comercializadas habitualmente por un precio no superior en un 80% al valor de mercado del oro contenido en ellas.

En todo caso se entiende que estos requisitos se cumplen respecto de las monedas de oro incluidas en la relación que se publique en el “Diario Oficial de las Comunidades Europeas” antes del 1 de diciembre de cada año. Se considerará que dichas monedas cumplen los requisitos exigidos para ser consideradas oro de inversión durante el año natural siguiente a aquél en que se publique o en los años sucesivos mientras no se modifiquen las publicadas anteriormente.

B) Exención de determinadas operaciones con oro de inversión

Se establece la exención, con posibilidad de renuncia cuando concurran los requisitos que más adelante se indican, de las siguientes operaciones.

- Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión.

  Se incluyen, en concepto de entregas, los préstamos y las operaciones de permuta financiera, así como las operaciones derivadas de contratos de futuro o a plazo, siempre que tengan por objeto oro de inversión e impliquen la transmisión del poder de disposición.

  No se aplica esta exención:

- A las prestaciones de servicios que tengan por objeto oro de inversión.
- A las adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión cuando el empresario que efectúe la entrega renuncie a la exención en el régimen especial previsto en el Estado miembro de origen.

- Los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en las operaciones exentas.

En caso de concurrencia de esta exención con la prevista en el artículo 25 (entregas de bienes destinadas a otro Estado miembro) prevalece la prevista para el oro de inversión, salvo renuncia.

C) Renuncia a la exención

El transmitente puede renunciar a esta exención cuando concurran las condiciones siguientes:

- En caso de entregas de oro de inversión:
  a) Que el transmitente se dedique de forma habitual a la realización de actividades de producción de oro de inversión o de transformación de oro que no sea de inversión en oro de inversión.
  b) Que la entrega respecto de la que se efectúa la renuncia a la exención tenga por objeto oro de inversión resultante de las actividades citadas en la letra a) anterior.
  c) Que el adquirente sea un empresario o profesional que actúe como tal.

La renuncia a la exención se practicará por cada operación realizada por el transmitente y debe comunicarse por escrito al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de oro de inversión. Asimismo deberá comunicarle por escrito que la condición de sujeto pasivo recae sobre el adquirente.

- En caso de servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en las operaciones exentas:
  a) Que el destinatario del servicio sea un empresario o profesional que actúe como tal.
  b) Que se efectúe la renuncia a la exención correspondiente a la entrega del oro de inversión a que se refiere el servicio de mediación.

La renuncia a la exención se practicará por cada operación realizada por el prestador del servicio, el cual deberá estar en posesión de un documento suscrito por el destinatario del servicio en el que éste haga constar que en la entrega de oro a que el servicio de mediación se refiere se ha efectuado la renuncia a la exención.

D) Deducciones

El régimen de deducción se regirá por lo previsto en la Ley para este régimen especial.

Con carácter general las cuotas soportadas no son deducibles en la medida en que los bienes o servicios se utilicen en las entregas de oro de inversión exentas del impuesto.

Excepcionalmente, habrá que tener en cuenta lo siguiente:

a) La realización de las entregas de oro de inversión exentas, por empresarios o profesionales, que hayan producido directamente ese oro o lo hayan obtenido mediante transformación, genera el derecho a deducir las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes o servicios vinculados con dicha producción o transformación.

b) La realización de entregas de oro de inversión exentas por otros empresarios distintos de los contemplados en la letra a) anterior genera el derecho a deducir:

- Las cuotas soportadas por la adquisición interna o intracomunitaria de ese oro cuando el proveedor del mismo hubiera renunciado a la exención.
- Las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de ese oro, cuando en el momento de su adquisición o importación no reunía los requisitos para ser considerado oro de inversión, habiendo sido transformado en oro de inversión por quien efectúa la entrega exenta o por su cuenta.
- Las cuotas soportadas por los servicios de cambio de forma, peso o ley de ese oro.

E) Sujeto pasivo

El sujeto pasivo en las entregas de oro de inversión gravadas por haberse efectuado la renuncia a la exención es el empresario o profesional para quien se efectúe la operación gravada.

F) Obligaciones formales

Los empresarios o profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión y otras actividades a las que no se aplique el régimen especial, deberán hacer constar en el Libro Registro de facturas recibidas, con la debida separación, las adquisiciones o importaciones que correspondan a cada sector diferenciado de actividad.

Los empresarios o profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión deberán conservar las copias de las facturas correspondientes a dichas operaciones, así como los registros de las mismas, durante un período de cinco años (artículo 140.sexies de la Ley del Impuesto).

Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica

Desde el 1 de enero de 2015 se aplican nuevas reglas de localización a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, cuando se presten a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional, actuando como tal, por cuanto dichos servicios pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador de los servicios.

En consecuencia a partir de esta fecha, todos los servicios de telecomunicación, de radiodifusión o de televisión y los prestados por vía electrónica tributan en el Estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es un empresario o profesional o bien una persona que no tenga tal condición, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad (régimen de la Unión) o fuera de ésta (régimen exterior a la Unión).

Este cambio en el lugar de tributación viene acompañado de un nuevo régimen al que pueden acogerse voluntariamente las empresas prestadoras de estos servicios.

Este régimen opcional es denominado “Mini Ventanilla Única” o “Mini One-Stop Shop” (MOSS) y su objetivo fundamental es minorar la “cargas fiscales indirectas” que pudieran conllevar para los operadores las nuevas reglas de localización de estos servicios.

Con este régimen los empresarios o profesionales no tienen que identificarse y darse de alta en cada Estado de consumo, sino que pueden presentar sus declaraciones de IVA desde un único punto en el Portal Web de su Estado de Identificación.

Para poder aplicar el régimen especial es preciso que los operadores se registren en el sistema.

A) Ámbito de aplicación

Estos regímenes especiales tiene carácter voluntario y habilitan un procedimiento que permite a los empresarios no establecidos en la Comunidad (Régimen exterior a la Unión) y a los establecidos en la misma (Régimen de la Unión), que elijan España como estado de identificación, liquidar el IVA por los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos prestados en la Comunidad a destinatarios que no sean empresarios o profesionales actuando como tales en un solo Estado, el de identificación (en este caso España).

Para poder acogerse a estos regímenes los operadores deben presentar el formulario 034 para declarar el inicio de las operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica. Este formulario también debe ser utilizado por los operadores para comunicar cualquier modificación en su situación o cese.

B) Causas de exclusión de estos regímenes

a) La presentación de la declaración de cese de las operaciones.

b) La existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones han concluido.

c) El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes.

d) El incumplimiento reiterado de las obligaciones de estos regímenes.

C) Definiciones

"Estado miembro de consumo": el Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos.

D) Régimen exterior a la Unión

a) Ámbito de aplicación:

El Régimen exterior a la Unión, es aplicable a aquellos empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tal, y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual.

b) Definiciones a efectos del Régimen exterior a la Unión:

- "Empresario o profesional no establecido en la Comunidad": todo empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad y no posea un establecimiento permanente en el territorio de la Comunidad ni tampoco tenga la obligación, por otro motivo, de estar identificado en la Comunidad conforme al número 2.º del apartado Uno del artículo 164 de la Ley del Impuesto o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros;
- "Estado miembro de identificación": el Estado miembro por el que haya optado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad para declarar el inicio de su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la Comunidad.

c) Obligaciones formales:

Obligaciones formales en caso de que España sea el Estado miembro de identificación, el empresario o profesional no establecido en la Comunidad deberá:

- Presentar la declaración de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en el régimen (Formulario 034 aprobado por la Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre).
- Presentar una autoliquidación periódica del Impuesto por cada trimestre natural, dentro del plazo de veinte días a partir del final del período al que se refiera la citada declaración e independientemente de que en el periodo de declaración haya suministrado o no servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos (Modelo 368 aprobado por la Orden HAP/460/2015, de 10 de marzo).
- Ingresar el Impuesto dentro del plazo de presentación.
- Mantener un registro de las operaciones incluidas en el régimen con la precisión suficiente para que se pueda comprobar si la autoliquidación del periodo es correcta. Este registro debe conservarse durante un período de diez años desde el final del año en que se realice la operación y debe estar a disposición del Estado miembro de identificación y también del de consumo, debiendo ponerse a su disposición previa solicitud por vía electrónica.
- Expedir y entregar factura cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

Obligaciones formales en caso de que el empresario o profesional no establecido en la Comunidad hubiera elegido cualquier otro Estado miembro distinto de España y realice operaciones localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:

- Ingresar el Impuesto correspondiente a las operaciones efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto que debe realizarse al presentar en el Estado miembro de identificación la autoliquidación del régimen especial.
- Cumplir el resto de obligaciones previstas en caso de que España hubiera sido el Estado miembro de identificación. En especial las referidas al registro de operaciones.

d) Deducción de las cuotas soportadas:

En caso de que España sea el Estado miembro de identificación, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad:

- No podrán deducir en la autoliquidación objeto de este régimen (modelo 368), las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios destinados a la realización de las operaciones acogidas al régimen.
- No obstante, sí tendrán derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la realización de las operaciones objeto de este régimen especial que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo en desarrollo de lo que dispone la Directiva 86/560/CEE, del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en los términos que prevé el artículo 368 de la Directiva 2006/112/CE.
- En particular, los empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla solicitarán la devolución de las cuotas soportadas (con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto) a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley del IVA.

Si España fuese Estado miembro de consumo el procedimiento para ejercer el derecho de deducción es el previsto en el artículo 119 bis de la Ley, sin que se exija que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto. Para el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla el procedimiento para el ejercicio del derecho a la devolución de estas cuotas es el previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA.

E) Régimen de la Unión

a) Ámbito de aplicación:

El Régimen de la Unión es aplicable a aquellos empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no establecidos en el Estado miembro de consumo que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tal, y que estén establecidas en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual.

El régimen especial se aplica a las operaciones objeto de este régimen siempre que se presten en un Estado miembro distinto a aquel en el que el empresario o profesional acogido a este régimen especial tenga establecida la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente.

b) Definiciones a efectos del Régimen de la Unión:

- “Empresario o profesional no establecido en el Estado miembro de consumo”: todo empresario o profesional que tenga establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad o que posea en ella un establecimiento permanente, pero que no tenga establecida dicha sede en el territorio del Estado miembro de consumo ni posea en él un establecimiento permanente.

- "Estado miembro de identificación": el Estado miembro en el que el empresario o profesional tenga establecida la sede de su actividad económica. Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, se atenderá al único Estado miembro en el que tenga un establecimiento permanente o, en caso de tener establecimientos permanentes en varios Estados miembros, al Estado por el que opte el empresario o profesional de entre los Estados miembros en que disponga de un establecimiento permanente. En este último caso, la opción por un Estado miembro vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada por el mismo, si bien, la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

  Se considerará España el "Estado miembro de identificación" en los siguientes casos:

- En todo caso, para los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad pero tengan exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto uno o varios establecimientos permanentes.

- Cuando se trate de empresarios o profesionales que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto y en algún otro Estado miembro hayan elegido a España como Estado miembro de identificación.

c) Obligaciones formales:

Obligaciones formales en caso de que España sea el Estado miembro de identificación, el empresario o profesional deberá:

- Presentar la declaración de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en el régimen (Formulario 034 aprobado por la Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre).

- Presentar una autoliquidación periódica del Impuesto por cada trimestre natural, dentro del plazo de veinte días a partir del final del período al que se refiera la citada declaración e independientemente de que en el periodo de declaración haya suministrado o no servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos (Modelo 368 aprobado por la Orden HAP/460/2015, de 10 de marzo).

  En esta declaración deberá incluirse por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total, excluido el IVA que grave la operación, de los servicios prestados objeto del régimen, así como la cantidad global del Impuesto correspondiente a cada Estado miembro desglosado por tipos y el importe total, resultante de la suma de todas éstas que debe ser ingresado en España.

  Cuando el empresario profesional tengan uno o más establecimientos permanente en Estados miembros diferentes de España, desde los que presente servicios objeto de este régimen, deberá incluir además en esta declaración la información anterior correspondiente a cada establecimiento permanente y desglosada por cada Estado miembro de consumo.

- Ingresar el Impuesto dentro del plazo de presentación.
- Mantener un registro de las operaciones incluidas en el régimen con la precisión suficiente para que se pueda comprobar si la autoliquidación del periodo es correcta. Este registro debe conservarse durante un período de diez años desde el final del año en que se realice la operación y debe estar a disposición del Estado miembro de identificación y también del de consumo, debiendo ponerse a su disposición previa solicitud por vía electrónica.

d) Deducción de las cuotas soportadas:

- No podrán deducirse en la autoliquidación periódica correspondiente a este régimen especial, las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios destinados a la realización de las operaciones acogidas al régimen.

  No obstante, aquellos empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial y realicen en el Estado miembro de consumo operaciones a las que se refiere este régimen especial conjuntamente con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar autoliquidaciones en dicho Estado miembro, podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, conforme a las reglas que resulten aplicables, se entiendan realizadas en el Estado miembro de consumo y que se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a que se refiere este régimen especial a través de las autoliquidaciones correspondientes del impuesto que deban presentar en dicho Estado miembro.

- No obstante, sí tendrán derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la realización de las operaciones objeto de este régimen especial que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo en desarrollo de lo que dispone la Directiva 86/560/CEE, del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en los términos que prevé el artículo 368 de la Directiva 2006/112/CE.

  En particular, en el caso de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley del IVA.

En caso de que España sea el Estado miembro de identificación, las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y se destinen a la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos, podrán deducirse a través de las correspondientes autoliquidaciones conforme el régimen general del Impuesto, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial previsto en esta sección.

En caso de que España sea el Estado miembro de consumo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 119.Dos.2º de la Ley del IVA, los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de

las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a los que se refiere este régimen especial. El procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA.

Régimen especial del grupo de entidades

A) Requisitos subjetivos del régimen especial del grupo de entidades.

Pueden aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considera grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanente de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del impuesto.

Vinculación:

- Se considerará que existe "vinculación financiera" cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50 por ciento en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas.
- Se considerará que existe "vinculación económica" cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, realizando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas.
- Se considerará que existe "vinculación organizativa" cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa.

Ningún empresario o profesional puede formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades.

Se considera **entidad dominante** aquella que cumple los siguientes requisitos:

a) Que tenga personalidad jurídica propia. Los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del impuesto pueden tener también la condición de entidad dominante.

b) Que tenga el control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento, en el capital o en los derechos de voto.

c) Que dicha participación se mantenga durante todo el año natural.

d) Que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

Siempre que cumplan estos requisitos, una sociedad mercantil que no actúe como empresario o profesional también podrá ser considerada entidad dominante.

Se considera **entidad dependiente** aquella que se encuentra establecida en el territorio de aplicación del impuesto y en la que la entidad dominante posee una participación directa o indirecta, de al menos el 50% del capital. Dicha participación se deberá mantener durante todo el año natural.

Las entidades dependientes que pierdan tal condición quedan excluidas del grupo de entidades con efecto desde el período de liquidación en que se produzca tal circunstancia.

B) Condiciones para la aplicación del régimen especial del grupo de entidades.

El régimen especial del grupo de entidades se aplica cuando así lo acuerdan individualmente las entidades que optan por su aplicación.

La opción tiene una validez mínima de tres años, siempre que se cumplan los requisitos exigibles para la aplicación del régimen especial, y se entenderá prorrogada, salvo renuncia.

En todo caso, la aplicación del régimen especial quedará condicionada a su aplicación por parte de la entidad dominante.

Los acuerdos a los que se refiere el párrafo anterior deberán adoptarse por los Consejos de administración, u órganos que ejerzan una función equivalente, de las entidades respectivas antes del inicio del año natural en que vaya a resultar de aplicación el régimen especial.

La falta de adopción en tiempo y forma de los acuerdos a los que nos hemos referido anteriormente determinará la imposibilidad de aplicar el régimen especial del grupo de entidades por parte de las entidades en las que falte el acuerdo, sin perjuicio de su aplicación, en su caso, al resto de entidades del grupo.

C) Causas determinantes de la pérdida del derecho al régimen especial del grupo de entidades.

El régimen especial del grupo de entidades se dejará de aplicar por las siguientes causas:

a) La concurrencia de cualquiera de las circunstancias que determinan la aplicación del método de estimación indirecta.

b) El incumplimiento de la obligación de confección y conservación del sistema de información específico de este régimen.

El cese en la aplicación del régimen especial del grupo de entidades motivado por las causas mencionadas anteriormente producirá efectos en el período de liquidación en que concurra alguna de estas circunstancias y en los siguientes, debiendo el total de las entidades integrantes del grupo cumplir el conjunto de las obligaciones generales establecidas en la normativa del impuesto a partir de dicho período.

En el supuesto de que una entidad perteneciente al grupo se encontrase al término de cualquier período de liquidación en situación de concurso o en proceso de liquidación, quedará excluida del régimen especial del grupo desde dicho período.

D) Contenido del régimen especial del grupo de entidades.

El grupo de entidades podrá optar por la aplicación del régimen especial normal o por la aplicación del régimen especial en un nivel avanzado. Esta opción establecida en el artículo

163 sexies. Cinco de la Ley del IVA, se ve desarrollada en el artículo 163 octies. Uno y Tres de la citada Ley.

La opción por el nivel avanzado se referirá al conjunto de entidades que apliquen el régimen especial y formen parte del mismo grupo de entidades, debiendo adoptarse el acuerdo conforme a lo dispuesto en el apartado B) anterior. Esta opción tendrá una validez mínima de un año natural, entendiéndose prorrogada salvo renuncia.

Opción por el nivel avanzado. Cuando se ejercite esta opción, establecida en el artículo 163 sexies. Cinco de la Ley del IVA, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial, estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el impuesto.

Cuando los bienes utilizados tengan la condición de bienes de inversión, la imputación de su coste se deberá efectuar por completo dentro del período de regularización de cuotas correspondientes a dichos bienes.

Cada una de las entidades del grupo actuará, en sus operaciones con entidades que no formen parte del mismo grupo, de acuerdo con las reglas generales del impuesto, sin que en estos casos el régimen del grupo de entidades produzca efecto alguno.

Cuando se ejercite la opción por este nivel avanzado, las operaciones entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial, constituirán un sector diferenciado de la actividad, al que se entenderán afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el impuesto.

Los empresarios o profesionales podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y servicios destinados directa o indirectamente, total o parcialmente, a la realización de estas operaciones, siempre que dichos bienes y servicios se utilicen en la realización de operaciones que generen el derecho a la deducción conforme a lo previsto en el artículo 94 de Ley del IVA. Esta deducción se practicará en función del destino previsible de los citados bienes y servicios, sin perjuicio de su rectificación si aquél fuese alterado.

Las entidades que ejerzan la opción por el nivel avanzado aplicarán la regla de prorrata especial en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, sin perjuicio de las opciones que se pudieran ejercitar en relación con el resto de sectores diferenciados que en su caso, tuvieran cada una de las entidades del grupo.(1)

El importe de las cuotas deducibles para cada uno de los empresarios o profesionales integrados en el grupo de entidades será el que resulte de las reglas generales del impuesto. Estas deducciones se practicarán de forma individual por parte de cada uno de los empresarios o profesionales que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Determinado el importe de las cuotas deducibles para cada uno de dichos empresarios o profesionales, serán ellos quienes individualmente ejerciten el derecho a la deducción.

En caso de que a las operaciones realizadas por alguna de las entidades incluidas en el grupo de entidades les fuera aplicable cualquiera de los restantes regímenes especiales regulados en

(1) El Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, modificó el art. 61 bis.3 del RIVA con efectos a partir del 1 de enero de 2015.

la Ley del IVA, dichas operaciones seguirán el régimen de deducciones que les corresponda según dichos regímenes.

E) Obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades.

Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades tendrán las siguientes obligaciones tributarias:

a) La entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria. En tal concepto, la entidad dominante deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del régimen especial del grupo de entidades.

b) Tanto la entidad dominante como cada una de las entidades dependientes deberán cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de la Ley del IVA, a excepción del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución, debiendo procederse, a tal efecto, conforme a lo dispuesto en las letras siguientes.

c) La entidad dominante, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones propias, será responsable del cumplimiento de las siguientes obligaciones:

   1.ª Comunicar a la Administración tributaria la siguiente información:

   a) El cumplimiento de los requisitos exigidos, la adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por la aplicación del régimen especial.

      Toda esta información deberá presentarse en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el régimen especial.

   b) La relación de entidades del grupo que apliquen el régimen especial, identificando las entidades que motiven cualquier alteración en su composición respecto a la del año anterior, en su caso. Esta información deberá comunicarse durante el mes de diciembre de cada año natural respecto al siguiente. No obstante, en el caso de que se hayan incorporado entidades al grupo en el mes de diciembre, la información relativa a dichas entidades se podrá presentar hasta el 20 de enero siguiente.

   c) Cualquier modificación que afecte a las entidades del grupo que apliquen el régimen especial. Esta comunicación deberá presentarse dentro del período de autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se produzca.

   d) La renuncia al régimen especial, que deberá ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, tanto en lo relativo a la renuncia del total de entidades que apliquen el régimen especial como en cuanto a las renuncias individuales.

   e) La opción por el nivel avanzado (artículo 163 sexies.cinco de la Ley del IVA), que deberá ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. Esta opción se referirá al conjunto de entidades que apliquen el régimen especial y formen parte del mismo grupo de entidades, tendrá una validez mínima de un año natural y se entiende prorrogada salvo renuncia.

   f) La renuncia al nivel avanzado del régimen especial, que tendrá una validez mínima de un año.

2.ª Presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda. Dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades deberán presentarse una vez presentadas las autoliquidaciones periódicas individuales de cada una de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades. No obstante, en el caso de que alguna de dichas autoliquidaciones no se haya presentado en plazo, se podrá presentar la autoliquidación agregada sin perjuicio de las actuaciones que procedan por la falta de presentación.

El período de liquidación de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Las entidades que queden excluidas del régimen especial pasarán a aplicar, en su caso, el régimen general del impuesto desde el período de liquidación en que se produzca esta circunstancia, presentando sus autoliquidaciones individuales, mensual o trimestralmente, en función de su volumen de operaciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 71 del Reglamento del IVA. En particular, cuando la exclusión del régimen especial se produzca con efectos para una fecha distinta de la correspondiente al inicio de un trimestre natural y la entidad excluida deba presentar sus autoliquidaciones trimestralmente, dicha entidad presentará una autoliquidación trimestral por el período de tiempo restante hasta completar dicho trimestre.

Cuando para un período de liquidación, la cuantía total de los saldos a devolver a favor de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades supere el importe de los saldos a ingresar del resto de entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades para el mismo período de liquidación, se podrá solicitar la devolución del exceso, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de las autoliquidaciones individuales en que se origine dicho exceso.

Esta devolución se practicará en los términos dispuestos en el apartado tres del artículo 115 de la Ley del IVA. En tal caso, no procederá la compensación de dichos saldos a devolver en autoliquidaciones agregadas posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En caso de que deje de aplicarse el régimen especial del grupo de entidades y queden cantidades pendientes de compensación para las entidades integradas en el grupo, estas cantidades se imputarán a dichas entidades en proporción al volumen de operaciones del último año natural en que el régimen especial hubiera sido de aplicación.

Cuando un empresario o profesional incluya el saldo a compensar que resultare de una de sus autoliquidaciones individuales en una autoliquidación agregada del grupo de entidades, no se podrá efectuar la compensación de ese importe en ninguna autoliquidación individual correspondiente a un período ulterior, con independencia de que resulte aplicable o no con posterioridad el régimen especial del grupo de entidades.

3.ª Disponer de un sistema de información analítica basado en criterios razonables de imputación de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o par-

cialmente, en la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies. uno de la Ley del IVA. Este sistema deberá reflejar la utilización sucesiva de dichos bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo. El sistema de información deberá incluir una memoria justificativa de los criterios de imputación utilizados, que deberán ser homogéneos para todas las entidades del grupo y mantenerse durante todos los períodos en los que sea de aplicación el régimen especial, salvo que se modifiquen por causas razonables, que deberán justificarse en la propia memoria. Este sistema de información deberá conservarse durante el plazo de prescripción del impuesto.

d) En caso de que alguna de las entidades integradas en el grupo de entidades presentase una autoliquidación individual extemporánea, se aplicarán los recargos e intereses que en su caso procedan, sin que a tales efectos tenga incidencia alguna el hecho de que se hubiera incluido originariamente el saldo de la autoliquidación individual, en una autoliquidación agregada del grupo de entidades. Si la autoliquidación agregada correspondiente al grupo de entidades se presenta extemporáneamente, los recargos se aplicarán sobre el resultado de la misma, siendo responsable de su ingreso la entidad dominante.

e) Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial.

f) La no llevanza o conservación del sistema de información será considerada como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2% del volumen de operaciones del grupo.

   Las inexactitudes u omisiones en el sistema de información, serán consideradas como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10% del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida. La entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades. Las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones.

g) Las actuaciones dirigidas a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades se entenderán con la entidad dominante, como representante del mismo. Igualmente, las actuaciones podrán entenderse con las entidades dependientes, que deberán atender a la Administración tributaria. Las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo de entidades interrumpirán el plazo de prescripción del impuesto referente al total de entidades del grupo desde el momento en que la entidad dominante tenga conocimiento formal de las mismas. Las actas y liquidaciones que deriven de la comprobación de este régimen especial se extenderán a la entidad dominante.

Ejemplo:

Las sociedades OMEGA, S.A. y DELTA, S.A. que cumplen todos los requisitos para aplicar el régimen especial de grupos de entidades, han ejercitado la opción y cumplen los requisitos establecidos en la Ley del IVA para su aplicación. La sociedad OMEGA, S.A. tiene una participación del 60% del capital de la sociedad DELTA, S.A. El día 19 de abril cada sociedad presenta su autoliquidación individual en el modelo 322, con el siguiente resultado:

Sociedad OMEGA, S.A.	IVA devengado	6.000
	IVA deducible	2.000
	Resultado autoliquidación	4.000
Sociedad DELTA, S.A.	IVA devengado	1.000
	IVA deducible	2.000
	Resultado autoliquidación	-1.000

El día 20 de abril, la entidad dominante, presentará una autoliquidación mensual en el modelo agregado 353, en la que integrará los resultados de las autoliquidaciones anteriores, de la siguiente forma:

Sociedad OMEGA, S.A. (dominante)	Resultado (Mod.322)	4.000
Sociedad DELTA, S.A. (dependiente)	Resultado (Mod.322)	-1.000
	Resultado autoliquidación	3.000

Régimen especial del criterio de caja

A) Funcionamiento.

Este régimen especial es de carácter optativo y permite retrasar el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido hasta el momento del cobro a sus clientes.

Como contrapartida al retraso del ingreso del IVA repercutido, se retrasa igualmente la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que se efectúe el pago a sus proveedores.

No obstante lo anterior, se establece como límite tanto para el devengo del impuesto como para el nacimiento del derecho a la deducción la fecha del 31 de diciembre del año inmediatamente posterior al que se realice la operación.

B) Requisitos subjetivos del Régimen especial del criterio de caja.

Pueden aplicar el Régimen especial del criterio de caja (en adelante RECC), los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros.

Para el cálculo del volumen de operaciones se tomará el importe total de las misma, excluido el IVA y en su caso el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, excluidas las exentas así como las entregas ocasionales de bienes inmuebles, las de bienes de inversión y las operaciones financieras y las exentas relativas al oro de inversión

no habituales. Las operaciones se entenderán realizadas cuando se produzca o se hubiera producido el devengo del IVA si a las operaciones no les hubiera sido de aplicación el RECC.

Quedarán excluidos los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural anterior superen la cuantía de 100.000 euros.

C) Requisitos objetivos.

Pueden aplicar el RECC a todas las operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto excepto las siguientes:

- Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.
- Las exportaciones y las entregas intracomunitarias de bienes.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Los supuestos de inversión del sujeto pasivo.
- Las importaciones y operaciones asimiladas a las importaciones.
- Los autoconsumos de bienes y servicios.

D) Contenido del Régimen especial del criterio de caja.

El impuesto se devengará:

- En el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.
- El 31 de diciembre del año inmediatamente posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el cobro no se ha producido.

Deberá acreditarse el momento del cobro total o parcial del precio de la operación.

La repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación.

Los sujetos pasivos acogidos al RECC podrán practicar sus deducciones con la particularidad de que el derecho a la deducción nace:

- En el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos.
- El 31 de diciembre del año inmediatamente posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido.

Deberá acreditarse el momento del pago total o parcial del precio de la operación.

En el caso de destinatarios de operaciones afectadas por este régimen el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por estas operaciones nace:

- En el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos.
- El 31 de diciembre del año inmediatamente posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido.

Ejemplo:

El empresario "A" adquiere mercancías en el primer trimestre de 2016 por importe de 600.000 € a otro empresario "B" que está acogido al régimen especial del criterio de caja.

La mitad del precio se paga el 1 de julio de 2016 y el resto el 1 de febrero de 2018. ¿Cuándo podrá deducir el IVA soportado en la compra el empresario "A"?

El devengo y, por tanto, el derecho a la deducción del impuesto se producirá el 1 de julio de 2016 por el importe pagado (300.000 x 21% = 63.000 €) y el 31 de diciembre de 2017 por el importe restante (300.000 x 21% = 63.000 €).

E) Obligaciones formales.

La opción por la aplicación del RECC debe ejercitarse al tiempo de presentar la declaración de comienzo de actividad, o bien, en la declaración censal (modelo 036 o 037) durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. La opción se entiende prorrogada salvo renuncia.

La renuncia al RECC se ejercitará mediante comunicación al órgano competente de la AEAT a través de la declaración censal que se presentará en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que debe surtir efectos. Dicha renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen deberán incluir en el libro registro de facturas expedidas la siguiente información:

1º Que la operación se ha efectuado conforme al RECC.

2º Las fechas de cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente.

3º Indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro total o parcial de la operación.

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen, así como los sujetos pasivos no acogidos al RECC pero destinatarios de operaciones afectadas por el mismo deberán incluir en el libro registro de facturas recibidas la siguiente información:

1º Que la operación se ha efectuado conforme al RECC.

2º Las fechas de pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente.

3º Indicación del medio de pago por el que se satisface el importe total o parcial de la operación.

F) Supuestos de créditos incobrables y declaración de concurso.

La modificación de la base imponible por créditos incobrables efectuada por sujetos pasivos que no se encuentren acogidos al RECC, determinará el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor acogido a dicho régimen especial correspondientes a las operaciones modificadas que estuvieran aún pendientes de deducción.

Por otro lado, la declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al RECC o del destinatario de sus operaciones determinará en la fecha del auto de declaración de concurso, el

devengo de las cuotas repercutidas y la deducción de las cuotas soportadas respecto de las operaciones a las que haya sido de aplicación el RECC, que estuvieran aún pendientes de devengo o deducción.

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

¿Para calcular el volumen de operaciones debe el empresario o profesional incluir el importe de aquellas respecto de las cuales es sujeto pasivo del IVA por inversión?

No, el importe de estas operaciones deberá ser computado, en su caso, por el transmitente del bien o el prestador del servicio que es el que realiza la operación.

Un sujeto pasivo que tributa por régimen general, por haber renunciado al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca ¿puede volver a tributar por este régimen?

Sí, una vez transcurridos tres años desde la renuncia puede revocarla en el mes de diciembre del año anterior al que quiera volver a tributar por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Un agricultor acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca vende parte de su cosecha a otro agricultor que también tributa por este régimen especial ¿puede obtener en esta venta la compensación propia de este régimen?

No, al entregar sus productos a otro agricultor en régimen especial no obtiene compensación ni puede repercutir cantidad alguna en concepto de IVA.

Un revendedor de bienes que adquiere mobiliario de un abogado soportando IVA ¿puede aplicar en la venta el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección?

No, no es aplicable el régimen especial por adquirir los bienes de un sujeto pasivo del impuesto que ha tributado por el régimen general.

Cuando una agencia de viajes realiza un viaje que se desarrolla fuera y dentro de la Unión Europea ¿qué debe tenerse en cuenta para calcular la base imponible?

En este caso, únicamente deben tenerse en cuenta los servicios prestados por la agencia que correspondan a entregas de bienes o prestaciones de servicios adquiridos para los viajeros dentro de la Comunidad.

Un comerciante minorista que vende radios para automóviles ¿debe tributar por el régimen especial del recargo de equivalencia?

No, el régimen especial no es aplicable a los comerciantes minoristas que comercialicen accesorios de vehículos automóviles.

¿En qué consiste el Régimen especial del criterio de caja?

El RECC retrasa el devengo del impuesto y con ello la declaración e ingreso del IVA repercutido hasta el momento del cobro a los clientes aunque retrasa igualmente la deducción del IVA soportado hasta el momento del pago a sus proveedores (criterio de caja doble), todo ello con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las operaciones se hayan efectuado.

Capítulo 7. La fiscalidad de las PYMES. El régimen simplificado

Sumario

Introducción

Como resultado de las conclusiones a las que llegó la Comisión Interministerial para el estudio y propuesta de medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, estableció a partir de 1998 un nuevo régimen simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Las ideas básicas de este régimen son las siguientes:

1.- **Incompatibilidad** del régimen simplificado con cualquier otro régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido. Solamente existe compatibilidad con los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca, con el del recargo de equivalencia y con determinadas actividades fijadas reglamentariamente.

2.- **Coordinación plena** entre el régimen simplificado y el régimen de estimación objetiva en el IRPF, de tal manera que todas las actividades acogidas al régimen simplificado del IVA, determinarán su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.

3.- **Coordinación con el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca**: la renuncia al régimen simplificado supone para el empresario o profesional la exclusión del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca si ejerce alguna actividad acogida a este régimen. Asimismo, si un empresario o profesional renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, quedará excluido del régimen simplificado como consecuencia de realizar alguna actividad en régimen general.

Ámbito de aplicación del régimen simplificado

El régimen simplificado se aplica, salvo renuncia efectuada en plazo y forma, a quienes cumplan los siguientes requisitos:

1. Que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que en este último caso, todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.
2. Que realicen cualquiera de las actividades incluidas en la Orden Ministerial que regula este régimen, siempre que, en relación con tales actividades, no superen los límites establecidos para cada una de ellas por el Ministerio de Hacienda y Función Pública.
3. Que el volumen de ingresos en el año inmediato anterior, no supere cualquiera de los siguientes importes:
   - Para el conjunto de sus actividades, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, 250.000 euros anuales.

     A estos efectos se computará la totalidad de las operaciones, con independencia de que exista o no obligación de expedir factura.
   - Para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministro de Hacienda y Función Pública, 250.000 euros anuales.

     A estos efectos solo se computarán las operaciones que deban anotarse en los Libros Registro.
4. Que el volumen de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de todas las actividades económicas desarrolladas no supere los 250.000 euros (IVA

excluido). Dentro de este límite se tendrán en cuenta las obras y servicios subcontratados y se excluirán las adquisiciones de inmovilizado.

Régimen transitorio ejercicios 2016 y 2017

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre (BOE 28 de noviembre), estableció que a partir de 1 de enero de 2016 la exclusión se aplicaría aquellos sujetos pasivos que realizasen operaciones en el año anterior superiores a 150.000 euros.

La Ley 48/2015 de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE 30 de octubre) establece con carácter transitorio para los ejercicios 2016 y 2017, añadiendo una disposición transitoria decimotercera en la LIVA unos límites más elevados que determinan la exclusión de los regímenes especiales simplificado y agricultura, ganadería y pesca respecto a los inicialmente previstos en la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

En concreto:

En el caso del régimen simplificado, el volumen de ingresos en el año inmediato anterior para el conjunto de actividades, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, se amplía a 250.000 euros. A partir de 2018, este límite será de 150.000 euros.

En ambos regímenes, el volumen de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios en el año inmediato anterior, excluidas las relativas al inmovilizado, se amplía a 250.000 euros. A partir de 2018, este límite será de 150.000 euros.

5. Que no haya renunciado a su aplicación.
6. Que no haya renunciado ni esté excluido de la estimación objetiva en el IRPF.
7. Que ninguna de las actividades que ejerza el contribuyente se encuentre en estimación directa en el IRPF o en alguno de los regímenes del IVA incompatibles con el simplificado. A estos efectos, resultan compatibles las actividades acogidas al REAGP y al régimen especial del recargo de equivalencia.

Renuncia al régimen simplificado

Con carácter general, la renuncia al régimen simplificado se deberá efectuar al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad (en cuyo caso, la renuncia surte efectos desde que se inicie la operación), o en el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efectos, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal.

Se entenderá también realizada la renuncia cuando se presente en plazo la autoliquidación del primer trimestre del año aplicando el régimen general. En caso de inicio de actividad, se entenderá efectuada la renuncia si se aplica el régimen general en la primera autoliquidación que presente.

La renuncia produce efectos durante un período mínimo de tres años y se entenderá prorrogada tácitamente en los años siguientes, salvo que sea revocada en el mes de diciembre anterior al año natural en que deba producir efectos.

Cuando el empresario o profesional viniera realizando una actividad acogida al régimen simplificado e iniciara durante el año otra susceptible de acogerse a dicho régimen, o al régimen

especial de la agricultura, ganadería y pesca, la renuncia al régimen especial correspondiente por esta última actividad no tendrá efectos para ese año respecto de la actividad que se venía realizando con anterioridad.

Si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia al régimen simplificado debiera surtir efectos se supera el límite que determina su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no efectuada.

Contenido del régimen simplificado

El régimen simplificado se aplicará a cada una de las actividades desarrolladas por el empresario o profesional que se encuentren recogidas en la Orden Ministerial que regula este régimen, entendiéndose por actividades independientes cada una de las recogidas específicamente en dicha Orden:

Ejemplo:

Una persona se encuentra dada de alta en tres epígrafes distintos del IAE:

Epígrafe 314.2: fabricación de estructuras metálicas.

Epígrafe 316.2: fabricación de artículos de ferretería y cerrajería.

Epígrafe 316.4: fabricación de artículos de menaje.

Sin embargo, sólo se realizan dos actividades independientes a efectos del régimen simplificado del IVA:

Actividad 1: carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.

Actividad 2: fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales n.c.o.p.

Determinación del importe a ingresar o a devolver

El resultado de la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en el régimen simplificado se determina al término de cada ejercicio. No obstante, el empresario o profesional realizará un ingreso a cuenta con periodicidad trimestral.

Con carácter general, la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido por la realización de cada actividad acogida al régimen simplificado resultará de la diferencia entre "cuotas devengadas por operaciones corrientes" y "cuotas soportadas por operaciones corrientes", relativas a dicha actividad, con un importe mínimo de cuota a ingresar que será el determinado para cada actividad por la Orden de aprobación de los índices y módulos para ese ejercicio.

A) Cuotas devengadas por operaciones corrientes

La cuota devengada por operaciones corrientes será la suma de las cuantías correspondientes a los módulos previstos para la actividad. La cuantía de los módulos se calculará multiplicando la cantidad asignada a cada módulo por el número de unidades del mismo empleadas.

B) Cuotas soportadas por operaciones corrientes

La cuota soportada por operaciones corrientes será la suma de todas las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios, distintos de los activos fijos, destinados al desarrollo de la actividad, en la medida en que sean deducibles, por aplicación de los criterios generales de deducción de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Serán deducibles también las compensaciones satisfechas a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Asimismo, será deducible en concepto de **cuotas soportadas de difícil justificación** el 1% del importe de la cuota devengada por operaciones corrientes.

No serán deducibles, sin embargo, las cuotas soportadas fuera del ejercicio, ni las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración en el supuesto que los empresarios o profesionales desarrollen su actividad en local determinado.

Cuando se realicen adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para su utilización en común en varias actividades sujetas a este régimen, la cuota a deducir será la que resulte del prorrateo en función de su utilización efectiva y si no fuera posible aplicar dicho procedimiento por partes iguales.

Por último, es preciso indicar que la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes no se verá afectada por la percepción de subvenciones que no formen parte de la base imponible a la actividad en régimen simplificado.

C) Cuota derivada del régimen simplificado

La cuota derivada del régimen simplificado será la mayor de las dos cantidades siguientes:

- La resultante de restar a la cuota devengada por operaciones corrientes, las cuotas soportadas por operaciones corrientes en los términos descritos anteriormente. En las actividades de temporada, esta cantidad se multiplicará por el índice corrector de temporada.
- La cuota mínima resultante de aplicar el porcentaje establecido para cada actividad en la Orden de aprobación de los módulos sobre la cuota devengada por operaciones corrientes incrementada en el importe de las cuotas soportadas fuera del territorio de aplicación del impuesto y devueltas al empresario o profesional en el ejercicio.

En las actividades de temporada la cuota mínima se multiplicará por el índice corrector de temporada.

Hay que aclarar que en el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales no existe cuota mínima.

D) Cuotas trimestrales

Los empresarios o profesionales acogidos al régimen simplificado tienen que presentar cuatro autoliquidaciones con arreglo al modelo determinado por el titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

En los veinte primeros días de los meses de abril, julio y octubre, efectuará autoliquidaciones ordinarias (modelo 303) en las que realizará el ingreso a cuenta de una parte de la cuota derivada del régimen simplificado, correspondientes al primer, segundo y tercer trimestre, respectivamente.

La autoliquidación final (modelo 303) en la que se determina la cuota derivada del régimen simplificado del ejercicio se presenta durante los treinta primeros días del mes de enero del año posterior.

El ingreso a cuenta resultará de aplicar un porcentaje señalado en la Orden de aprobación de los módulos del régimen simplificado, a la cuota devengada por operaciones corrientes.

Para el cálculo del ingreso correspondiente a cada uno de los tres primeros trimestres, se tomarán los módulos e índices correctores referidos al día 1 de enero de cada año. Si no pudieran determinarse en esa fecha se tomarán los del año anterior o los existentes a la fecha del inicio de la actividad, si es posterior al 1 de enero.

Los empresarios o profesionales que realizan actividades en régimen simplificado presentarán el modelo 303 con independencia de que realicen simultáneamente otras actividades en Régimen general.

E) Resultado del régimen simplificado

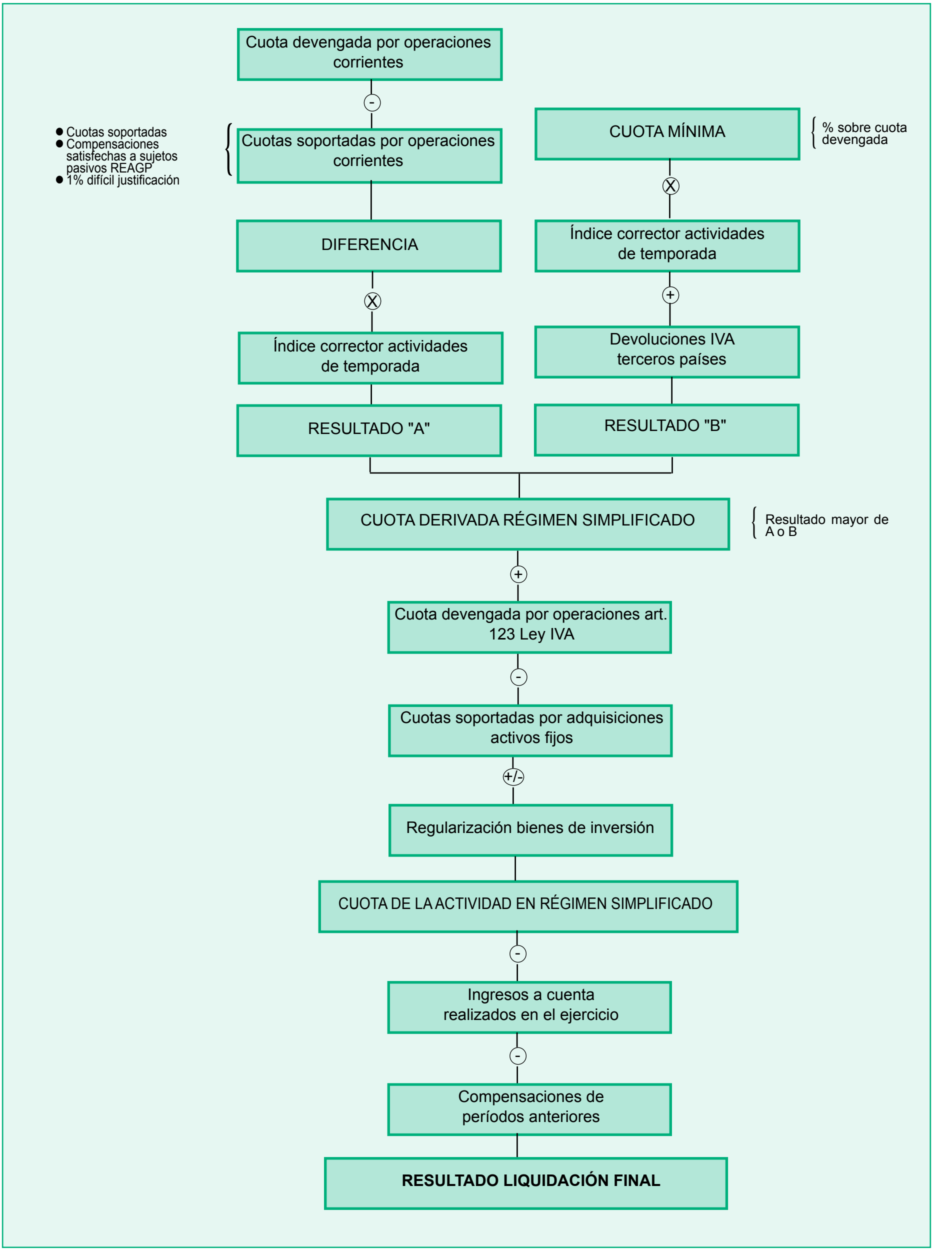
Una vez calculada la cuota derivada del régimen simplificado, habrá que detraer los ingresos a cuenta realizados en el ejercicio.

La cuota derivada del régimen simplificado deberá incrementarse en el importe de las cuotas devengadas en las siguientes operaciones:

- Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Entregas de activos fijos materiales y transmisión de activos fijos inmateriales.
- Operaciones con inversión del sujeto pasivo.

Asimismo, podrá deducirse el importe de las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de activos fijos destinados al desarrollo de la actividad. La deducción de estas cuotas puede efectuarse con arreglo a las normas generales establecidas en el artículo 99 de la Ley del Impuesto, en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se hayan soportado o satisfecho o en los sucesivos, con los límites establecidos en dicho artículo. No obstante, cuando el empresario o profesional liquide en la autoliquidación del último período del ejercicio las cuotas correspondientes a adquisiciones intracomunitarias de activos fijos o a adquisiciones de tales activos con inversión del sujeto pasivo, la deducción de dichas cuotas no podrá efectuarse en una autoliquidación anterior a aquélla en que se liquiden tales cuotas.

Esquema de liquidación



Circunstancias extraordinarias

Cuando el desarrollo de actividades a las que resulte de aplicación el régimen simplificado se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los índices o módulos.

Para el ejercicio 2017, se mantiene la reducción sobre la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca, según lo dispuesto en la disposición adicional cuarta de la Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre (BOE de 29 de noviembre).

Cuando el desarrollo de actividades a las que resulte de aplicación el régimen simplificado se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los índices o módulos en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzcan dichas circunstancias, aportando las pruebas que consideren oportunas. Acreditada la efectividad de dichas alteraciones ante la Administración Tributaria, se acordará la reducción de los índices o módulos que proceda.

Asimismo, conforme al mismo procedimiento indicado en el párrafo anterior, se podrá solicitar la reducción de los índices o módulos en los casos en que el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

Actividades de temporada

Tienen la consideración de actividades de temporada las que **habitualmente** sólo se desarrollen durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año.

La cuota derivada del régimen simplificado resultante de restar a la cuota devengada por operaciones corrientes las cuotas soportadas por operaciones corrientes se multiplicará por un índice corrector, en función de los días de duración de la actividad de temporada.

Los índices correctores de temporada son los siguientes:

- Hasta 60 días de temporada: 1,50
- de 61 a 120 días de temporada: 1,35
- de 121 a 180 días de temporada: 1,25

En las actividades de temporada el empresario o profesional deberá presentar las autoliquidaciones trimestrales en los plazos previstos por la normativa del impuesto, aunque la cuota a ingresar sea cero.

Ejemplo:

Don R.H.G. ejerce la actividad de heladería, estando matriculado en el epígrafe 676 del I.A.E. durante los meses de verano. Todos los años comienza la actividad el 15 de junio finalizándola el 15 de septiembre.

Los datos de su actividad en el ejercicio 2016 fueron los siguientes:

- Número de personas empleadas: 1 persona trabajando 650 horas.
- Potencia eléctrica: 10 kW contratados.
- Mesas: 4 mesas de 4 personas.

Los datos de la actividad correspondientes al ejercicio 2017 son los siguientes:

- Además de las 650 horas trabajadas por él, contrata a una persona media jornada, que realiza un total de 360 horas.
- La potencia eléctrica y el número de mesas es el mismo que durante el año anterior.
- Las cuotas soportadas por operaciones corrientes ascienden a 903,47 euros.

Determinar los ingresos a cuenta y la cuota anual correspondiente al año 2017.

Solución:

1.- **Determinar si la actividad es de temporada:**

La actividad es de temporada ya que se ejerce con habitualidad durante una época del año y su duración es inferior a 180 días; en concreto, 92 días.

2.- **Determinación de la cuota devengada. Como no se pueden determinar los datos base al 1 de enero se toman los del año anterior:**

Durante el año 2016 ejerció la actividad 92 días.

Personal empleado: 650 horas/1800 h(*) = 0,36 personas

Potencia eléctrica: 10 kW x 92 días/365 días = 2,52 kW

Mesas: 4 mesas x 92 días/365 días = 1,00 mesas

(*) 1 persona no asalariada = 1800 h.

Cuota devengada anual:

0,36 personas x 3.817,55	1.374,32 euros
2,52 kW x 141,72	357,13 euros
1,00 mesas x 46,05	46,05 euros
	1.777,50 euros

Cuota devengada diaria: Durante 2016 ejerció la actividad 92 días.

1.777,50 / 92 días = 19,32 euros/día.

3.- **Determinar el ingreso a cuenta.**

	Cuota diaria		N.º días trim.		Resultado		Porcentaje(*)		Índice corr.		Ingreso a/c
1.er T.-	19,32 euros/día	x	0 días	=	0	x	0,06	x	1,35	=	-
2.º T.-	19,32 euros/día	x	15 días	=	289,8	x	0,06	x	1,35	=	23,47 euros
3.er T.-	19,32 euros/día	x	77 días	=	1.487,64	x	0,06	x	1,35	=	120,49 euros
4.º T.-	Cálculo de la cuota anual.										

(*) Los módulos y porcentajes son los fijados por la Orden Ministerial HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, para el cálculo de la cuota trimestral de la actividad del ejercicio 2017.

4.- **Cálculo de la cuota anual.** Durante el año 2017 ejerció la actividad 92 días.

La liquidación final del año 2017 se presenta durante los treinta primeros días del mes de enero de 2018.

Personal empleado: 650 horas/ 1.800 horas = 0,36 personas
360 horas/ 1.800 horas = 0,20 personas
0,56 personas

Potencia eléctrica: 10 kW x 92 días /366 días = 2,51 kW

Mesas: 4 mesas x 92 días /366 días = 1,00 mesas

Cuota devengada por operaciones corrientes:

0,56 personas x 3.817,55 euros/pers. ....2.137,83 euros
2,51 kW x 141,72 euros/kW .... 355,72 euros
1,00 mesas x 46,05 euros/mesa .... 46,05 euros
2.539,60 euros

Cuotas soportadas operaciones corrientes:

Cuotas soportadas...903,47 euros
1% difícil justificación .... 25,39 euros
928,86 euros

Cálculo de la cuota anual:

A) Cuota devengada por operaciones corrientes..... 2.539,60 euros
Cuotas soportadas por operaciones corrientes ....- 928,86 euros
1.610,74 euros

Índice corrector de temporada: (1.610,74 x 1,35) = 2.174,5 euros

B) Cuota mínima (2.539,60 x 20%(*)) = 507,92 euros

Índice corrector de temporada: 508,20 x 1,35 = 685,69 euros

Resultado de la cuota anual: 2.174,50 euros

Liquidación 4.º Trimestre:

Resultado de la cuota anual..................	2.174,50 euros
Ingresos a cuenta del ejercicio	-143,96 euros
A ingresar	2.030,54 euros

(*) Porcentaje fijado para la determinación de la cuota mínima por operaciones corrientes.

Régimen simplificado aplicado a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales

Están incluidas en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes actividades:

- Ganadería independiente.
- Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.
- Otros trabajos, servicios y actividades prestados por agricultores, ganaderos y titulares de explotaciones forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP).
- Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas y forestales desarrolladas en régimen de aparcería.
- Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales.

Estas actividades quedarán excluidas del régimen simplificado cuando se den las siguientes circunstancias:

- Que la suma de ingresos de estas actividades, más las agrícolas, ganaderas y forestales que estén en el REAGP, supere 250.000 euros, sin incluir subvenciones corrientes o de capital, ni indemnizaciones, así como tampoco el IVA ni en su caso, el recargo de equivalencia. En este caso, la cuota del IVA se calculará según el régimen general.
- En el caso de las actividades “Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores y/o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el REAGP”, y “Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el REAGP” quedarán excluidas de este régimen si el conjunto de ingresos imputable a ellas resulta superior al correspondiente a las actividades agrícolas y/o ganaderas o forestales.

Asimismo, les son aplicables las demás causas de exclusión expuestas anteriormente (ver ámbito de aplicación y renuncia al régimen).

Cálculo de la cuota derivada del régimen simplificado en las actividades agrícolas, ganaderas y forestales

Para el cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes, en el supuesto de actividades en que se realice la entrega de productos naturales o los trabajos, servicios y actividades accesorios, se multiplicará el **volumen total de ingresos,** excluidas las subvenciones, las indemnizaciones, así como el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, por el **"índice de cuota devengada por operaciones corrientes"** que corresponda a la actividad desarrollada.

En el caso de que la actividad sea de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, el volumen total de ingresos se sustituirá por el **valor de los productos naturales utilizados en el proceso,** a precio de mercado. La imputación de la cuota devengada por operaciones corrientes en estas actividades se producirá en el momento en que los productos naturales sean incorporados a los citados procesos de elaboración, transformación o manufactura. Asimismo, la Orden Ministerial HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, establece ciertas peculiaridades en cuanto a los productos sometidos a dichos procesos con anterioridad al 1 de enero de 1998 y que son objeto de entrega a partir del 1 de enero de 2017, así como también en el supuesto de entregas efectuadas en régimen de depósito distinto de los aduaneros.

Respecto a la deducción de las cuotas soportadas por operaciones corrientes, no hay especialidad respecto de las demás actividades del régimen simplificado.

En la determinación de la cuota derivada del régimen simplificado, conviene destacar que **no existe cuota mínima** y por tanto será la diferencia entre cuotas devengadas y cuotas soportadas por operaciones corrientes.

Para el cálculo del ingreso a cuenta a efectuar en las autoliquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres, se aplicará el "índice de cuota devengada por operaciones corrientes" al volumen total de ingresos del trimestre y al resultado se le aplicará un porcentaje determinado para cada actividad en la Orden por la que se aprueban los índices o módulos para cada ejercicio.

Ejemplo:

En el primer trimestre de 2017, una explotación agrícola en la que no se ha renunciado al régimen simplificado ni al REAGP vende fruta a empresarios por importe de 80.000 euros, habiendo prestado servicios de engorde de ganado de terceros por importe de 6.000 euros. Los restantes trimestres únicamente presta servicios de los indicados por importe de 7.200, 7.800 y 6.600 euros, respectivamente. En 2016 la actividad de engorde de ganado de terceros excedió del 20% del volumen de operaciones de la actividad agrícola. (Por lo tanto la actividad ya no se considera incluida en el REAGP).

Por las actividades en REAGP, venta de fruta, cobrará del comprador la compensación del 12% sin tener que practicar ninguna liquidación, como vimos al hablar del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Por los servicios de engorde, repercutirá IVA al tipo reducido, debiendo liquidar el Impuesto trimestralmente en función del volumen de operaciones de cada uno de ellos.

Las cuotas de IVA soportado deducible en la actividad de servicio de engorde de ganado de terceros ascienden a 1.000 euros.

	Ingresos		Índice(*)		Porcentaje(*)		Ingreso a cta.
1.er trimestre	6.000	x	0,10	x	48%	=	288 euros
2.º trimestre	7.200	x	0,10	x	48%	=	345,6 euros
3.er trimestre	7.800	x	0,10	x	48%	=	374,4 euros

(*) Índice de cuota a ingresar y porcentaje que figuran en la Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, para la actividad de servicios de cría, guarda y engorde de ganado. (actividad: "otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales que estén excluidos del REAGP y servicios de cría, guarda y engorde de ganado, excepto aves").

4.º trimestre: cuota anual.

La autoliquidación final del año 2017 se presenta durante los treinta primeros días del mes de enero de 2018.

Ingresos		Índice		Cuota devengada op. corrientes	Cuota soportada op. corrientes		Cuota derivada reg. simplificado
27.600	x	0,10	=	2.760 euros	-1.027,60(1)	=	1.732,40 euros

Ingresos a cuenta del ejercicio: 1.008 euros

A ingresar: 724,4 euros

(1) (1.000 + 1% de 2.760)

Obligaciones formales

Los empresarios o profesionales acogidos al régimen simplificado del IVA deberán cumplir las siguientes obligaciones formales:

- Llevar un Libro Registro de facturas recibidas, donde anotarán las facturas relativas a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que se haya soportado o satisfecho el impuesto. Se anotarán separadamente las adquisiciones e importaciones

de activos fijos, así como los datos necesarios para efectuar las regularizaciones si fuera preciso.

Si realizase otras actividades no acogidas al régimen simplificado, deberá anotar separadamente las adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado.

- Deberán llevar un Libro Registro de operaciones si realiza alguna de las actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de ingresos.
- Deberán conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados.

Gestión del impuesto

Los empresarios o profesionales acogidos al régimen simplificado tendrán que presentar las siguientes autoliquidaciones:

- **Autoliquidaciones:**
  - Las autoliquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres, se presentarán durante los veinte primeros días de los meses de abril, julio y octubre, en el **modelo 303.**

    En estas tres autoliquidaciones se efectuarán los ingresos a cuenta de la cuota del régimen simplificado, así como la liquidación de las operaciones indicadas en el artículo 123, apartado uno, letra B, de la Ley del IVA (adquisiciones intracomunitarias, inversión del sujeto pasivo y transmisión y adquisición de activos fijos), si no se ha optado por la liquidación de tales operaciones en el último trimestre.

    La domiciliación de los pagos de estos ingresos a cuenta de los trimestres primero, segundo y tercero se podrá realizar desde el día 1 hasta el 15 de los meses de abril, julio y octubre, respectivamente.
  - La autoliquidación final correspondiente al cuarto trimestre, se presentará también a través del modelo 303, durante los treinta primeros días del mes de enero del año posterior. Si el resultado es a ingresar, el pago podrá domiciliarse desde el día 1 hasta el 25 del mes de enero.

    Adicionalmente y con la finalidad de reducir cargas administrativas se ha establecido que a partir de la autoliquidación final correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 2014, aquellos contribuyentes que cumplan determinados requisitos establecidos por Orden ministerial estarán exonerados de la obligación de presentar la Declaración-resumen anual del IVA (modelo 390) conforme a lo establecido en el artículo 71 del Reglamento del IVA.

    La Orden ministerial que concretó el colectivo objeto de exoneración de esta obligación fue la Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre (BOE 19-12). En esta Orden se estableció la exoneración de presentar la Declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 390, para el colectivo integrado por sujetos pasivos del Impuesto obligados a la presentación de autoliquidaciones periódicas, con periodo de liquidación trimestral que tributando solo en territorio común realicen exclusivamente las actividades siguientes:

    a) Actividades que tributen en régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, y/o

b) Actividad de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos.

El artículo tercero de la Orden HAP/1626/2016, de 6 de octubre ha modificado la redacción del artículo 1 de la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre con la finalidad de aclarar que la exoneración en ella establecida no tiene carácter opcional.

Por lo tanto, el empresario o profesional acogido al régimen simplificado exclusivamente (y/o que además realice exclusivamente la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos), debe cumplimentar el apartado específico reservado a los sujetos pasivos exonerados de la Declaración-resumen anual del Impuesto requerido a estos efectos en el modelo de autoliquidación del Impuesto (modelo 303) correspondiente al último periodo de liquidación del año en relación con las actividades a las que se refiere la declaración y el detalle del volumen total de operaciones realizadas en el ejercicio.

Esta exoneración no procede en el caso de que no exista obligación de presentar la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación del ejercicio por haber declarado la baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores antes del inicio del mismo.

- **Declaración-resumen anual** del Impuesto sobre el Valor Añadido**:** además de las autoliquidaciones descritas (modelo 303), deberán presentar además la Declaración-resumen anual del IVA, modelo 390, los empresarios o profesionales acogidos al este régimen especial que no cumplan los requisitos establecidos por Orden ministerial para ser objeto de exoneración de la obligación de presentar la Declaración-resumen anual del IVA conforme a lo establecido en el artículo 71 del Reglamento del IVA.

Supuesto práctico

Don “XX” ejerce la actividad de Cafetería, epígrafe 672.1, desde el año 2009.

La actividad la desarrolla en un local arrendado por el que paga 760 euros mensuales (más IVA). Desde que comenzó, el contribuyente está acogido al régimen simplificado del IVA y ha desarrollado la actividad con los siguientes elementos:

- Potencia eléctrica: 20 kW.
- Mesas: 4 mesas para 4 personas.
  2 mesas para 2 personas.
- Máquinas tipo “B”: 2 máquinas.

En cuanto al personal empleado en el negocio, trabajan el titular y 2 empleados a tiempo completo durante todo el año; un trabajador de 18 años 900 horas, desde el 1 de febrero, y dos trabajadores, desde el 1 de julio al 30 de septiembre, que han trabajado 720 horas cada uno.

En 2016, el número de trabajadores fue de 2 trabajadores a jornada completa durante todo el año más el titular de la actividad.

Otros datos a tener en cuenta:

- El 1 de julio de 2017 ha adquirido un horno eléctrico por 450 euros y el 13 de octubre ha repuesto el mobiliario por 2.000 euros.
- El 30 de noviembre adquiere servilletas, posavasos y otro material en Portugal por 2.500 euros.

- Al finalizar el año, el importe total del IVA soportado en operaciones corrientes asciende a 9.330 euros.
  1.º Calcular el ingreso a cuenta de los tres primeros trimestres.
  2.º Determinar la cuota anual por la actividad.
  3.º Determinar el resultado de la autoliquidación final del cuarto trimestre.
- En el ejercicio 2017 el volumen de operaciones en régimen simplificado ha ascendido a 130.000 euros.

Solución:

1.º **Cálculo del ingreso a cuenta:**

Actividad: cafetería Epígrafe IAE: 672.1, 2 y 3			
Módulo	**Definición**	**Unidad**	**Cuota devengada anual por unidad**
1	Personal empleado	Persona	2.356,07
2	Potencia eléctrica	kW contratado	124,00
3	Mesas	Mesa	70,86
4	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	221,43
5	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	832,60
6	Comisiones por loterías	Euro	0,21
Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes			

Datos base a 1 de enero de 2017:

Personal empleado:	3 personas	x	2.356,07	=	7.068,21
Potencia eléctrica:	20 kW	x	124,00	=	2.480,00
Mesas:	5 mesas	x	70,86	=	354,30
Máquinas tipo "B":	2 máquinas	x	832,60	=	1.665,20
					11.567,71

Ingreso a cuenta (4% x 11.567,71) = 462,71 euros.

Opta por deducir el IVA soportado de los activos fijos en la declaración del último trimestre.

Cuota trimestral 1T, 2T y 3T: 462,71 euros.

(ver modelo en página siguiente)

Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido

Autoliquidación

Modelo 303

Identificación (1)

Devengo (2) Ejercicio 2 0 1 7 Período 1 T

NIF

Apellidos y Nombre o Razón social

	SI	NO
¿Está inscrito en el Registro de devolución mensual (Art. 30 RIVA)?		X
¿Tributa exclusivamente en régimen simplificado?	X	
¿Es autoliquidación conjunta?		X
¿Ha sido declarado en concurso de acreedores en el presente período de liquidación?		X
¿Ha optado por el régimen especial del criterio de Caja (art. 163 undecies LIVA)?		X
¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja?		X
Opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA)		
Revocación de la opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA)		

Espacio reservado para numeración por código de barras

Fecha en que se dictó el auto de declaración de concurso .... Día Mes Año

Si se ha dictado auto de declaración de concurso en este período indique el tipo de autoliquidación .... Preconcursal / Postconcursal

Liquidación (3)

Régimen general

IVA devengado

		Base imponible		Tipo %		Cuota
Régimen general	01		02		03	
	04		05		06	
	07		08		09	
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios.	10				11	
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto. adq. intracom)	12				13	
Modificación bases y cuotas	14				15	
Recargo equivalencia	16		17		18	
	19		20		21	
	22		23		24	
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia	25				26	
Total cuota devengada ([03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26])...					27	

IVA deducible

		Base		Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes	28		29	
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	30		31	
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes	32		33	
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión	34		35	
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes	36		37	
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión	38		39	
Rectificación de deducciones	40		41	
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.			42	
Regularización bienes de inversión			43	
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata			44	
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44])			45	

Resultado régimen general ([27] - [45])	46	

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación

Página 2
Modelo
303

NIF	Apellidos y Nombre o Razón social

Régimen simplificado

A Actividades agrícolas, ganaderas y forestales

Actividad A_1

Código	Volumen ingresos	Índice cuota	Cuota devengada

1T, 2T, 3T

Porcentaje ingreso a cuenta	Ingreso a cuenta
%	A

4T

Cuota soportada operaciones corrientes	Cuota anual derivada del Régimen simplificado
	B

Actividad A_2

Código	Volumen ingresos	Índice cuota	Cuota devengada

1T, 2T, 3T

Porcentaje ingreso a cuenta	Ingreso a cuenta
%	A

4T

Cuota soportada operaciones corrientes	Cuota anual derivada del Régimen simplificado
	B

B Actividades en régimen simplificado (excepto agrícolas, ganaderas y forestales)

Actividad B_1 Epígrafe IAE 6721

	Nº unidades de módulo	Importe
Módulo 1	3,00	7.068,21
Módulo 2	20,00	2.480,00
Módulo 3	5,00	354,30
Módulo 4		
Módulo 5	2,00	1.665,20
Módulo 6		
Módulo 7		

Cuota devengada operaciones corrientes	C	11.567,71
Reducciones	D	

1T, 2T, 3T

Índice corrector de actividades de temporada	Z	
Porcentaje ingreso a cuenta..................................	E	4,00 %
Ingreso a cuenta* ([C] - [D]) x [E].....................	F	462,71

* Ver instrucciones para actividades de temporada y accesorias

Actividad B_2 Epígrafe IAE

	Nº unidades de módulo	Importe
Módulo 1		
Módulo 2		
Módulo 3		
Módulo 4		
Módulo 5		
Módulo 6		
Módulo 7		

Cuota devengada operaciones corrientes	C	
Reducciones	D	
Índice corrector de actividades de temporada	Z	
Porcentaje ingreso a cuenta..................................	E	%
Ingreso a cuenta* ([C] - [D]) x [E].....................	F	

* Ver instrucciones para actividades de temporada y accesorias

Suma de ingresos a cuenta del conjunto de actividades ($A_1 + A_2 + A_3 + ... + F_1 + F_2 + F_3 + ...$)	47	462,71

4T

	Actividad B_1		Actividad B_2	
Cuotas soportadas operaciones corrientes	G		G	
Índice corrector de actividades de temporada	H		H	
RESULTADO ([C] - [D] - [G]) x [H]....................	I		I	
Porcentaje cuota mínima..	J	%	J	%
Devolución cuotas soportadas otros países....	K		K	
Cuota mínima...	L		L	
Cuota anual derivada régimen simplificado	M		M	

Actividades A + B

Suma de cuotas derivadas régimen simplificado del conjunto de actividades ($B_1 + B_2 + ... + M_1 + M_2 + ...$)........	48	
Suma de ingresos a cuenta realizados en el ejercicio	49	
Resultado ([48] - [49])	50	

Cuotas devengadas

Adquisiciones intracomunitarias de bienes........	51	
Entregas de activos fijos........	52	
IVA devengado por inversión del sujeto pasivo	53	
Total cuota resultante: Si 1T, 2T, 3T: ([47] + [51] + [52] + [53])........ Si 4T: ([50] + [51] + [52] + [53])........	54	462,71

IVA deducible

Adquisición o importación de activos fijos	55	
Regularización bienes de inversión........	56	
Total IVA deducible ([55] + [56])........	57	

Resultado régimen simplificado ([54] - [57])	58	462,71

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación

Página 3
Modelo
303

NIF | Apellidos y Nombre o Razón social

Información adicional

Entregas intracomunitarias de bienes y servicios	59	
Exportaciones y operaciones asimiladas	60	
Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción	61	

Exclusivamente para aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y para aquéllos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:

		Base imponible		Cuota
Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	62		63	

		Base imponible		Cuota soportada
Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja	74		75	

Exclusivamente a cumplimentar en el último período de liquidación por aqueiios sujetos pasivos que queden exonerados de la Declaración-resumen anual del IVA

A **Actividades a las que se refiere la declaración** (de mayor a menor importancia por volumen de operaciones) — B **Clave** — C **Epígrafe IAE**

Principal

Otras

Si ha efectuado operaciones por las que tenga obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, marque una "X" .... D

Operaciones realizadas en el ejercicio

Operaciones en régimen general	80	
Operaciones a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general del devengo contenida en el art. 75 LIVA	81	
Exportaciones, entregas intracomunitarias y otras operaciones exentas con derecho a deducción	82	
Operaciones exentas sin derecho a deducción	83	
Operaciones no sujetas por reglas de localización o con inversión del sujeto pasivo	84	
Entregas de bienes objeto de instalación o montaje en otros Estados miembros	85	
Operaciones en régimen simplificado	86	
Entregas de bienes inmuebles y de inversión y operaciones financieras no habituales	87	
Total volumen de operaciones (Art. 121 Ley IVA) ([80] + [81] + [82] + [83] + [84] + [85] + [86] - [87])	88	

Resultado

Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA	76	
Suma de resultados ([46] + [58] + [76])	64	462,71
Atribuible a la Administración del Estado 65 100 %	66	462,71
IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso	77	
Cuotas a compensar de periodos anteriores	67	
Resultado ([66] + [77] - [67] + [68])	69	462,71
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria): Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo	70	
Resultado de la liquidación ([69] - [70])	71	462,71

Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales. Resultado de la regularización anual.
68 euros

Compensación (4)
Si resulta 71 negativa consignar el importe a compensar
72 C

Sin actividad (5)
Sin actividad -

Devolución (6)
Manifiesto a esa Delegación que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular:
Importe: 73 D
Código IBAN
E S

Ingreso (7)
Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones.
Importe: I 462,71
Código IBAN
E S

Complementaria (8)
Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y período, indíquelo marcando con una "X" esta casilla.
Autoliquidación complementaria
En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior.
Nº. de justificante

Solución (continuación):

2.º Cuota anual de la actividad:

Actividad: cafetería Epígrafe IAE: 672.1, 2 y 3			
Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad
1	Personal empleado	Persona	2.356,07
2	Potencia eléctrica	Kw. contratado	124,00
3	Mesas	Mesa	70,86
4	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	221,43
5	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	832,60
6	Comisiones por loterías	Euro	0,21
Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes			

Cuota devengada por operaciones corrientes:

Personal empleado:	4,10 pers.(*)	x	2.356,07	=	9.659,89 euros
Potencia eléctrica:	20 Kw.	x	124,00	=	2.480,00 euros
Mesas:	5 mesas	x	70,86	=	354,30 euros
Máquinas tipo "B":	2 máquinas	x	832,60	=	1.665,20 euros
					14.159,39 euros

(*) Personal empleado = El trabajador de 18 años se computa al 60% por ser menor de 19 años y al 50% por trabajar 900 horas.

Los trabajadores contratados el 1 de julio computan cada uno 0,40 (720/1800).

Cuota derivada del régimen simplificado: la mayor de las siguientes cantidades:

A) Cuota devengada por operaciones corrientes:....................14.159,39 euros

Cuotas soportadas por operaciones corrientes:

Cuotas soportadas: ....9.330,00 euros (*)

1% difícil justificación: ....141,59 euros

.... -9.471,59 euros

Diferencia:...4.687,80 euros

(*) Las cuotas soportadas por el alquiler del local son cuotas soportadas por operaciones corrientes y, por tanto, están incluidas en el importe total por este concepto. Si el local fuese propio, las cuotas soportadas en su adquisición serían deducibles como activos fijos.

Solución (continuación):

B) **Cuota mínima:** (13% de 14.159,39 euros): **1.840,72 euros**

Por tanto, la cuota derivada del régimen simplificado es **4.687,80 euros**

Cuota anual:

Cuota derivada del régimen simplificado .... 4.687,80 euros

Cuota devengada adquisiciones intracomunitarias de bienes (2.500 euros x 21%): 525,00 euros

IVA deducible activos fijos (450 x 21% + 2.000 x 21%)...................... .... -514,5 euros

Cuota anual ....**4.698,30 euros**

Resultado de la autoliquidación final:

Cuota anual .... 4.698,30 euros

Ingresos a cuenta del ejercicio: (462,71 x 3) .... -1.388,13 euros

Resultado declaración 4.º trimestre ....3.310,17 euros

Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido

Autoliquidación

Modelo

303

Identificación (1)

Devengo (2) Ejercicio 2 0 1 7 Período 4 T

NIF

Apellidos y Nombre o Razón social

	SI	NO
¿Está inscrito en el Registro de devolución mensual (Art. 30 RIVA)?		X
¿Tributa exclusivamente en régimen simplificado?	X	
¿Es autoliquidación conjunta?		X
¿Ha sido declarado en concurso de acreedores en el presente período de liquidación?		X
¿Ha optado por el régimen especial del criterio de Caja (art. 163 undecies LIVA)?		X
¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja?		X
Opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA)		
Revocación de la opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA)		

Espacio reservado para numeración por código de barras

Fecha en que se dictó el auto de declaración de concurso .... Día Mes Año

Si se ha dictado auto de declaración de concurso en este período indique el tipo de autoliquidación .... Preconcursal / Postconcursal

Liquidación (3)

Régimen general

IVA devengado

	Base imponible	Tipo %	Cuota
Régimen general	01	02	03
	04	05	06
	07	08	09
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios.	10		11
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto. adq. intracom)	12		13
Modificación bases y cuotas	14		15
Recargo equivalencia	16	17	18
	19	20	21
	22	23	24
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia	25		26
Total cuota devengada ([03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26])			27

IVA deducible

	Base	Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes	28	29
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	30	31
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes	32	33
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión	34	35
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes	36	37
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión	38	39
Rectificación de deducciones	40	41
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.		42
Regularización bienes de inversión		43
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata		44
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44])		45

Resultado régimen general ([27] - [45]) 46

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación

Página 2
Modelo **303**

NIF | Apellidos y Nombre o Razón social

Régimen simplificado

A Actividades agrícolas, ganaderas y forestales

Actividad A_1

Código	Volumen ingresos	Índice cuota	Cuota devengada

1T, 2T, 3T: Porcentaje ingreso a cuenta: % — Ingreso a cuenta: A

4T: Cuota soportada operaciones corrientes — Cuota anual derivada del Régimen simplificado: B

Actividad A_2

Código	Volumen ingresos	Índice cuota	Cuota devengada

1T, 2T, 3T: Porcentaje ingreso a cuenta: % — Ingreso a cuenta: A

4T: Cuota soportada operaciones corrientes — Cuota anual derivada del Régimen simplificado: B

B Actividades en régimen simplificado (excepto agrícolas, ganaderas y forestales)

Actividad B_1 Epígrafe IAE 6721

	Nº unidades de módulo	Importe
Módulo 1	4,10	9.659,89
Módulo 2	20,00	2.480,00
Módulo 3	5,00	354,30
Módulo 4		
Módulo 5	2,00	1.665,20
Módulo 6		
Módulo 7		

Cuota devengada operaciones corrientes ..... C 14.159,39

Reducciones .... D

Actividad B_2 Epígrafe IAE

	Nº unidades de módulo	Importe
Módulo 1		
Módulo 2		
Módulo 3		
Módulo 4		
Módulo 5		
Módulo 6		
Módulo 7		

Cuota devengada operaciones corrientes C

Reducciones .... D

1T, 2T, 3T

	Actividad B_1	Actividad B_2
Índice corrector de actividades de temporada .... Z		
Porcentaje ingreso a cuenta.................................. E	%	%
Ingreso a cuenta* ([C] - [D]) x [E]...................... F		

* Ver instrucciones para actividades de temporada y accesorias

Suma de ingresos a cuenta del conjunto de actividades ($A_1 + A_2 + A_3 + ... + F_1 + F_2 + F_3 + ...$) 47

4T

	Actividad B_1	Actividad B_2
Cuotas soportadas operaciones corrientes ...... G	9.471,59	
Índice corrector de actividades de temporada .... H		
RESULTADO ([C] - [D] - [G]) x [H]................... I	4.687,80	
Porcentaje cuota mínima... J	13 %	%
Devolución cuotas soportadas otros países.... K		
Cuota mínima.. L	1.840,72	
Cuota anual derivada régimen simplificado .... M	4.687,80	

Actividades A + B

Suma de cuotas derivadas régimen simplificado del conjunto de actividades ($B_1 + B_2 + ... + M_1 + M_2 + ...$)................................	48	4.687,80
Suma de ingresos a cuenta realizados en el ejercicio	49	1.388,13
Resultado ([48] - [49])..........	50	3.299,67

Cuotas devengadas

Adquisiciones intracomunitarias de bienes..........	51	525
Entregas de activos fijos..........	52	
IVA devengado por inversión del sujeto pasivo..........	53	
Total cuota resultante: Si 1T, 2T, 3T: ([47] + [51] + [52] + [53])........ Si 4T: ([50] + [51] + [52] + [53])........	54	3.824,67

IVA deducible

Adquisición o importación de activos fijos	55	514,50
Regularización bienes de inversión..........	56	
Total IVA deducible ([55] + [56])..........	57	514,50

Resultado régimen simplificado ([54] - [57])..........	58	3.310,17

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación

Página 3
Modelo **303**

NIF | Apellidos y Nombre o Razón social

Información adicional

Entregas intracomunitarias de bienes y servicios	59	
Exportaciones y operaciones asimiladas	60	
Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción	61	

Exclusivamente para aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y para aquéllos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:

	Base imponible		Cuota	
Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	62		63	

	Base imponible		Cuota soportada	
Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja	74		75	

Exclusivamente a cumplimentar en el último período de liquidación por aquellos sujetos pasivos que queden exonerados de la Declaración-resumen anual del IVA

	A **Actividades a las que se refiere la declaración** (de mayor a menor importancia por volumen de operaciones)	B **Clave**	C **Epígrafe IAE**
Principal	Cafeterías	1	6721
Otras			

Si ha efectuado operaciones por las que tenga obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, marque una "X" D

Operaciones realizadas en el ejercicio

Operaciones en régimen general	80	
Operaciones a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general del devengo contenida en el art. 75 LIVA	81	
Exportaciones, entregas intracomunitarias y otras operaciones exentas con derecho a deducción	82	
Operaciones exentas sin derecho a deducción	83	
Operaciones no sujetas por reglas de localización o con inversión del sujeto pasivo	84	
Entregas de bienes objeto de instalación o montaje en otros Estados miembros	85	
Operaciones en régimen simplificado	86	130.000
Entregas de bienes inmuebles y de inversión y operaciones financieras no habituales	87	
Total volumen de operaciones (Art. 121 Ley IVA) ([80] + [81] + [82] + [83] + [84] + [85] + [86] - [87])	88	130.000

Resultado

Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA	76	
Suma de resultados ([46] + [58] + [76])	64	3.310,17
Atribuible a la Administración del Estado 65 100 %	66	3.310,17
IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso	77	
Cuotas a compensar de periodos anteriores	67	
Resultado ([66] + [77] - [67] + [68])	69	3.310,17
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria): Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo	70	
Resultado de la liquidación ([69] - [70])	71	3.310,17

Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales. Resultado de la regularización anual.
68 euros

Compensación (4)
Si resulta 71 negativa consignar el importe a compensar
72 C

Sin actividad (5)
Sin actividad -

Devolución (6)
Manifiesto a esa Delegación que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular:
Importe: 73 D
Código IBAN
E S

Ingreso (7)
Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones.
Importe: I 3.310,17
Código IBAN
E S

Complementaria (8)
Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y período, indíquelo marcando con una "X" esta casilla.
Autoliquidación complementaria
En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior.
Nº. de justificante

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

¿Cuándo se considera que una actividad es independiente, a efectos de la aplicación de este régimen?

Cuando aparezca recogida de manera específica en la Orden Ministerial que regule el régimen simplificado.

¿Cómo se computa el personal empleado en el régimen simplificado del IVA?

Tanto el personal empleado no asalariado como el asalariado se cuantifica según las reglas de la instrucción para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF.

¿Cómo se renuncia al régimen simplificado?

La renuncia se efectuará a través de una declaración censal (modelos 036 ó 037), al tiempo de presentar la de comienzo de actividad o, en su caso, en el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efectos. Éstos abarcarán un período mínimo de tres años y se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes, en que pudiera ser aplicable el régimen, salvo que se revoque en el mes de diciembre.

También cabe la renuncia tácita cuando se presente en plazo la autoliquidación del primer trimestre del año aplicando el régimen general, o cuando se presente en plazo la primera autoliquidación, aplicando el régimen general, del trimestre inmediatamente posterior al comienzo de la actividad, si ésta se inició comenzado el año.

¿Qué modelos deben presentar los empresarios o profesionales que realizan actividades en régimen simplificado?

Los empresarios y profesionales que realicen actividades en régimen simplificado deben presentar trimestralmente el modelo 303 de autoliquidación de IVA. De este modo se agrupan en un único modelo 303 de autoliquidación del IVA, todos los supuestos de presentación de autoliquidaciones que incumben a los sujetos pasivos del Impuesto con obligaciones periódicas de declaración, con la única excepción de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades y los regímenes especiales de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos.

Además, tendrán que presentar una declaración resumen anual, modelo 390, **salvo** que conforme se establece en el artículo 71 del Reglamento del IVA, por Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública sean exonerados de esta obligación. Actualmente están exonerados de presentar el modelo 390 los empresarios o profesionales que tributando sólo en territorio común estén acogidos al régimen simplificado exclusivamente y/o que además realicen exclusivamente la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos.

¿Cuál es el plazo de presentación del modelo 303 y resumen anual modelo 390?

La presentación de la autoliquidación y, en su caso, el ingreso del modelo 303 se efectuará en los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del correspondiente período de liquidación trimestral, excepto la del último período de liquidación (4T), que deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero. En su caso, también deberá presentarse con la declaración-resumen anual modelo 390 (puede no ser exigible la presentación de la declaración resumen anual si así se establece por Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública) durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

En el caso de que el vencimiento del plazo coincida con un sábado o día inhábil se entenderá que el plazo finaliza el primer día hábil siguiente.

¿Qué cuotas puede deducir un empresario que tiene dos actividades, una que tributa en simplificado y otra en recargo de equivalencia?

1) Las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de bienes y servicios empleados en el sector de actividad en simplificado, serán deducibles con arreglo a la normativa que regula ese régimen.

2) No serán deducibles, en ninguna medida, las cuotas soportadas en relación con bienes y servicios utilizados en el sector en recargo de equivalencia.

3) Las cuotas soportadas o satisfechas en relación con bienes y servicios utilizados simultáneamente en ambos sectores diferenciados, serán deducibles en un 50% a efectos del régimen simplificado.

¿Es posible minorar el importe a ingresar en caso de incapacidad del titular?

Sí. Se podrá solicitar la reducción de los índices o módulos en los casos en que el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

Capítulo 8. La gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido

Sumario

Introducción

Todas las operaciones realizadas por un sujeto pasivo han de quedar anotadas en los correspondientes Libros Registro específicos del IVA, debiendo dicho sujeto pasivo presentar una autoliquidación única en cada período de liquidación comprensiva de todas sus actividades realizadas, cualquiera que sea el régimen de tributación de aquéllas y el lugar donde se realicen.

El período de tiempo que comprende cada autoliquidación se denomina período de liquidación, que puede ser mensual o trimestral.

Con carácter general, todos los sujetos pasivos presentarán autoliquidaciones trimestrales salvo los inscritos en el registro de devolución mensual, las Grandes Empresas con un volumen de operaciones a efectos de IVA en el año natural inmediato anterior superior a 6.010.121,04 euros, los que apliquen el régimen especial del grupo de entidades, y aquéllos que opten por llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que presentarán autoliquidaciones mensuales.

Las Administraciones Públicas, aquellos obligados tributarios adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a alguna de la Unidades de Gestión de Grandes Empresas, los obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural, y las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada, están obligadas a la presentación electrónica por Internet utilizando un certificado electrónico reconocido.

A efectos de este impuesto, tienen la condición de Grandes Empresas los siguientes sujetos pasivos:

a) Aquéllos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en la Ley del Impuesto hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

b) Aquéllos que hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo período el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 6.010.121,04 euros.

   Esta disposición resultará aplicable a partir del momento en que tenga lugar la referida transmisión, con efectos a partir del día siguiente al de finalización del período de liquidación en el curso del cual haya tenido lugar.

Estos sujetos pasivos están adscritos a unidades especiales de Gestión, por lo que todas sus actuaciones relacionadas con la gestión tributaria se circunscribirán al ámbito de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas, a la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios o a la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

Los sujetos pasivos del IVA deben realizar la determinación de la deuda tributaria, mediante autoliquidaciones ajustadas a los modelos aprobados por el Ministro de Hacienda y Función Pública, debiendo ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que a lo largo de este capítulo se irán exponiendo.

No tienen obligación de efectuar las autoliquidaciones aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas de los artículos 20 (exenciones en operaciones interiores) y 26 (adquisiciones intracomunitarias exentas) de la Ley del Impuesto, excepto las entidades incluidas en el Régimen Especial de Grupos de Entidades que deberán presentar en todo caso el modelo 322, habida cuenta de la especialidad del régimen de tributación.

En las importaciones de bienes, el impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

No obstante, la recaudación e ingreso de las cuotas del IVA a la importación podrá efectuarse a través de la autoliquidación correspondiente al período en que se reciba el documento en el que conste la liquidación practicada por la Aduana, siempre que el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal y tenga periodo de liquidación mensual. Para poder realizar este ingreso diferido del IVA a la importación deberá ejercitarse esta opción con carácter general durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que vaya a surtir efecto.

Esta opción de diferimiento del ingreso del IVA a la importación se introdujo en el Reglamento del Impuesto con efectos 1 de enero de 2015 a través del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre (BOE 20 de diciembre). Con fecha 19 de mayo de 2016 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Sentencia de 9 de febrero de 2016, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que anula el artículo primero, apartado diecinueve, del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, en lo referente al inciso"... y siempre que tribute en la Administración del Estado".

Las autoliquidaciones del IVA

Cada sujeto pasivo presentará un único modelo de declaración por período de liquidación, con independencia del tipo de actividad realizada a efectos del IVA. **La presentación de la autoliquidación se realizará incluso en los períodos en los que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas,** salvo cuando se trate de declaraciones no periódicas que sólo se presentarán cuando se realice el hecho que motiva su presentación.

Los sujetos pasivos deben presentar una autoliquidación única en cada periodo de liquidación, salvo:

- en los casos en los que la Administración tributaria autorice la presentación conjunta, en una sola declaración, de las autoliquidaciones correspondientes a diversos sujetos pasivos.
- en el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, en cuyo caso, deberán presentarse dos declaraciones-liquidaciones por el periodo de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imponibles anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores.

Modelos de presentación

I. Modelos de presentación periódica

	Modelo	Periodicidad
Modelo general	303	Trimestral/Mensual
Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica	368	Trimestral
Régimen grupo entidades	322-353	Mensual

Los sujetos pasivos que cumplimenten modelos de presentación periódica trimestral presentarán, en el mismo plazo que deban presentar la autoliquidación del último trimestre natural, una declaración resumen, modelo 390, comprensiva de las diferentes declaraciones periódicas presentadas, con excepción de los que presenten el modelo 368 y de aquellos sujetos pasivos que resulten exonerados mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública de la obligación de presentar esta declaración resumen anual, modelo 390 (art. 1 de la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre).

Las formas de presentación habilitadas para el **modelo 303** son las siguientes dependiendo del sujeto pasivo obligado a la presentación:

1. Las personas físicas, no obligadas a utilizar certificado electrónico, podrán presentar sus declaraciones mediante la utilización de la Cl@ve-PIN o mediante la presentación del formulario del modelo 303 impreso generado mediante la utilización del servicio de impresión ubicado en la Sede electrónica (predeclaración).
2. Las entidades, no obligadas a utilizar certificado electrónico, podrán presentar su declaración, mediante la presentación del formulario del modelo 303 impreso generado mediante la utilización del servicio de impresión ubicado en la Sede electrónica (predeclaración).
3. Los obligados a la utilización de un certificado electrónico reconocido: Las Administraciones Públicas, aquellos obligados tributarios adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a alguna de la Unidades de Gestión de Grandes Empresas, los obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural, y las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada.

Las formas de presentación habilitadas para el **modelo 390** son las siguientes:

- Con certificado electrónico. Podrá ser utilizada por todos los sujetos pasivos. No obstante es obligatorio su uso para los sujetos pasivos inscritos en el Registro de devolución mensual, aquellos que tengan la condición de gran empresa o estén adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, los que tributen en Régimen especial del grupo de entidades, las Administraciones Públicas, así como aquellos que tengan forma jurídica de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada.

- Con Cl@ve-PIN o sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario establecido. Este sistema podrá ser utilizado por todas las personas físicas no obligadas a la utilización de certificado electrónico.
- Presentación mediante el envío de SMS. Los sujetos pasivos no obligados a la utilización de certificado electrónico, podrán utilizar la opción de "predeclaración" (sin certificado), que les permitirá generar la declaración mediante el servicio de impresión, y una vez obtenido el número de identificación de la misma presentarla mediante el envío de un SMS.

  El sujeto pasivo hará constar en el mensaje, entre otros datos, su NIF, el modelo y el número identificativo de la declaración. La Agencia Tributaria devolverá un mensaje SMS al contribuyente confirmando la presentación de la declaración efectuada junto con un código seguro de verificación de 16 caracteres que deberá conservar. En caso de no realizarse la confirmación, la Agencia Tributaria enviará un mensaje SMS al contribuyente comunicando dicha circunstancia e indicando el error que haya existido.

La presentación de los **modelos 322 y 353** se deberá efectuar de forma obligatoria por vía telemática a través de Internet con certificado electrónico reconocido.

La presentación del **modelo de autoliquidación 368**, de "Declaración-liquidación periódica de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido", podrá realizarse:

- Por los sujetos pasivos acogidos al "Régimen exterior a la Unión" con certificado electrónico reconocido.
- Por los sujetos pasivos acogidos al "Régimen de la Unión" con certificado electrónico reconocido y con Cl@ve-PIN, si en este último caso el sujeto pasivo es una persona física.

II. Modelos de presentación no periódica

Deberán presentar autoliquidación especial de carácter no periódico, los siguientes sujetos pasivos por las operaciones sujetas indicadas y en los modelos que se señalan a continuación:

OBLIGADOS	OPERACIONES	MODELO
Particulares	– Entrega intracomunitaria de medios de transporte nuevos (solicitud de devolución) – Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos – Operaciones total o parcialmente impagadas, cuya base imponible se modifica	- 308 - 309 - 309
Personas jurídicas no empresarios	– Entrega intracomunitaria de medios de transporte nuevos (solicitud de devolución) – Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos – Adquisición intracomunitaria bienes – Inversión del sujeto pasivo – Operaciones total o parcialmente impagadas, cuya base imponible se modifica	- 308 - 309 - 309 - 309 - 309

Sujetos pasivos que realicen sólo operaciones sin derecho a deducción	– Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos – Adquisición intracomunitaria bienes – Inversión del sujeto pasivo – Operaciones total o parcialmente impagadas, cuya base imponible se modifica	- 309 - 309 - 309 - 309
Sujetos pasivos acogidos al recargo de equivalencia	– Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos – Adquisición intracomunitaria bienes – Inversión del sujeto pasivo – Entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas – Reintegro de cuotas reembolsadas a viajeros	- 309 - 309 - 309 - 309 - 308
Sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	– Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos – Adquisición intracomunitaria bienes – Inversión del sujeto pasivo – Entregas de bienes de inversión, de naturaleza inmobiliaria sujetas y no exentas – Reintegro de compensaciones a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca – Ingreso de las regularizaciones practicadas como consecuencia del inicio de la aplicación del régimen especial – Reintegro de las compensaciones indebidamente percibidas	- 309 - 309 - 309 - 309 - 341 - 309 - 309
Transportistas de viajeros o de mercancías en régimen simplificado	– Adquisición de medios de transporte, afectos a dicha actividad, de categoría N1, N2 y N3 y que soliciten la devolución de las cuotas de IVA soportadas en su adquisición	- 308
Empresarios o profesionales adjudicatarios en subastas administrativas o judiciales	– Entregas de bienes o prestaciones de servicios en el marco de los procedimientos de ejecución forzosa excepto entregas de bienes inmuebles	- 309
Personas jurídicas, empresarios o profesionales art. 5.Cuatro LIVA	– Adquisiciones intracomunitarias de servicios	- 309
Entes públicos o establecimientos privados de carácter social	– Solicitud de devolución de cuotas no deducidas totalmente en la adquisición de bienes objeto de entrega posterior a Organismos reconocidos que los exporten en el marco de actividades humanitarias	- 308
Beneficiarios del tipo reducido art. 91.Dos.1.4º LIVA	– Incumplimiento requisitos para beneficiarse de la aplicación del tipo reducido en las operaciones de entrega y adquisición intracomunitaria de vehículos	- 309

Plazos de presentación

Autoliquidaciones trimestrales

- Del 1 al 20 del mes siguiente al período de liquidación (abril, julio, octubre).
- La autoliquidación del cuarto trimestre del año, se presentará del 1 al 30 de enero. En este plazo también deberá presentarse, en su caso, la declaración resumen anual, modelo 390.

Autoliquidaciones mensuales

Para los períodos de liquidación anteriores a julio de 2017, los plazos de presentación de las autoliquidaciones mensuales son:

- Del 1 al 20 del mes siguiente al período de liquidación.
- La autoliquidación correspondiente al mes de diciembre se presentará del 1 al 30 de enero.

Para los períodos de liquidación de julio 2017 y siguientes, los plazos de presentación de las autoliquidaciones mensuales son:

- Del 1 al 30 del mes siguiente al período de liquidación, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la autoliquidación correspondiente al mes de enero.

Autoliquidaciones no periódicas

Las autoliquidaciones no periódicas solamente se presentarán en aquellos períodos en los que se hayan realizado las operaciones por las que el sujeto pasivo está obligado a liquidar el impuesto. Los plazos son los mismos que los establecidos para las autoliquidaciones trimestrales: del 1 al 20 de abril, julio y octubre, y del 1 al 30 de enero.

Excepciones:

Cuando se trate de adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos: treinta días naturales desde la operación y, en cualquier caso, antes de su matriculación definitiva (modelo 309).

Sujetos pasivos ocasionales por las entregas de medios de transporte nuevos: treinta días naturales desde la entrega (modelo 308).

Sujetos pasivos transportistas en régimen simplificado por la adquisición de medios de transporte de categoría N1, N2 y N3 afectos a la actividad: 20 días naturales del mes siguiente a aquél en el cual se ha realizado la adquisición (modelo 308).

Procedimientos judiciales o administrativos de ejecución forzosa: un mes a contar desde el pago del importe de la adjudicación, no pudiendo procederse a dicha presentación con anterioridad a la expedición de la factura que documenta la operación (modelo 309).

Los sujetos pasivos que tengan la consideración de Ente Público o de establecimiento privado de carácter social por las operaciones realizadas en el marco de actividades humanitarias: tres meses desde que se haya realizado la entrega de bienes que origina el derecho a la devolución (modelo 308).

Formas de presentación

Modelo	A ingresar	A devolver	A compensar o sin actividad
303	La presentación será con carácter general por vía electrónica. No obstante, cuando los sujetos pasivos no obligados a la utilización del certificado electrónico, presenten el modelo 303 en formato impreso generado mediante la utilización del servicio de impresión ubicado en la Sede electrónica, la predeclaración se presentará:		
	En cualquier entidad de depósito sita en territorio español que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria.	En la entidad de depósito sita en territorio español que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria donde se desee recibir la devolución o en la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del declarante.	Por correo certificado o entrega personal en la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del declarante.
322-353 368-308 341	Se establece la presentación obligatoria por vía electrónica para dichos modelos.		
309	La presentación será con carácter general por vía electrónica. No obstante, cuando los sujetos pasivos presenten el modelo 309 en formato impreso generado mediante la utilización del servicio de impresión ubicado en la Sede Electrónica, la predeclaración se presentara:		
	En cualquier entidad de depósito sita en territorio español que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria.		
390	Electrónicamente por internet o predeclaración con SMS		

Devoluciones

Supuesto general de devolución

Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, pueden solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

Deben presentar la autoliquidación por vía electrónica a través de internet o si se trata de predeclaración en la entidad bancaria colaboradora en la que pretenden recibir la devolución o en la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal.

La Administración está obligada a practicar liquidación provisional en el plazo de seis meses desde que termine el plazo de presentación de la declaración. En autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, los 6 meses se computarán desde la fecha de su presentación. Cuando

de la declaración o de la liquidación provisional resulte una cantidad a devolver, procederá a su devolución de oficio. Si la liquidación provisional no se practica en este plazo, procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada.

Transcurrido el plazo de 6 meses citado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora desde el día siguiente a la finalización de dicho plazo y hasta la fecha de ordenamiento del pago de la devolución sin necesidad de que se reclame por el sujeto pasivo.

Las devoluciones se realizarán por transferencia bancaria. No obstante, cuando concurran circunstancias excepcionales que lo justifiquen, la devolución se podrá realizar mediante cheque cruzado o nominativo del Banco de España.

Las autoliquidaciones del IVA con resultado a devolver y con solicitud de emisión mediante cheque nominativo o cruzado, se presentarán junto con un escrito solicitando dicha forma de devolución en la Delegación o Administración de la AEAT del domicilio fiscal del declarante.

Devoluciones a los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual

Para poder ejercitar el derecho a la devolución, los sujetos pasivos deberán estar inscritos en el registro de devolución mensual. En otro caso, sólo podrán solicitar la devolución del saldo que tengan a su favor al término del último período de liquidación de cada año natural.

El registro de devolución mensual se gestiona por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

A. Requisitos

Serán inscritos en el registro, previa solicitud, los sujetos pasivos en los que concurran los siguientes requisitos:

a) Que soliciten la inscripción mediante la presentación de una declaración censal.

b) Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias.

c) Que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal.

d) Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado.

e) En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades, la inscripción en el registro sólo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este apartado.

El incumplimiento de los requisitos por parte de cualquiera de estas entidades conllevará la no admisión o, en su caso, la exclusión del registro de devolución mensual de la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.

La solicitud de inscripción en el registro y, en su caso, la solicitud de baja, deberán ser presentadas a la Administración Tributaria por la entidad dominante y habrán de referirse a la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.

Las actuaciones dirigidas a tramitar las solicitudes de inscripción o baja en el registro, así como a la comprobación del mantenimiento de los requisitos de acceso al mismo en relación con entidades ya inscritas, se entenderán con la entidad dominante en su condición de representante del grupo.

B. Procedimiento de inscripción en el registro de devolución mensual

Las solicitudes de inscripción en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos. La inscripción en el registro se realizará desde el día 1 de enero del año en el que deba surtir efectos. No obstante, los sujetos pasivos que no hayan solicitado la inscripción en el registro en el plazo establecido en el párrafo anterior, así como los empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales pero hayan adquirido bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, podrán igualmente solicitar su inscripción en el registro durante el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas. En ambos casos, la inscripción en el registro surtirá efectos desde el día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de dichas autoliquidaciones.

La entidad dominante de un grupo que vaya a optar por la aplicación del régimen especial del grupo de entidades, en el que todas ellas hayan acordado, asimismo, solicitar la inscripción en el registro, deberá presentar la solicitud conjuntamente con la opción por dicho régimen especial, en la misma forma, lugar y plazo que ésta, surtiendo efectos desde el inicio del año natural siguiente. En el supuesto de que los acuerdos para la inscripción en el registro se adoptaran con posterioridad, la solicitud deberá presentarse durante el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas, surtiendo efectos desde el día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de dichas autoliquidaciones.

La presentación de solicitudes de inscripción en el registro fuera de los plazos establecidos conllevará su desestimación y archivo sin más trámite que el de comunicación al sujeto pasivo.

Los sujetos pasivos podrán entender desestimada la solicitud de inscripción en el registro si transcurridos tres meses desde su presentación, no han recibido notificación expresa de la resolución del expediente.

El incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en el apartado anterior, o la constatación de la inexactitud o falsedad de la información censal facilitada a la Administración Tributaria, será causa suficiente para la denegación de la inscripción en el registro o, en caso de tratarse de sujetos pasivos ya inscritos, para la exclusión por la Administración Tributaria de dicho registro.

La exclusión del registro surtirá efectos desde el primer día del período de liquidación en el que se haya notificado el respectivo acuerdo y determinará la inadmisión de la solicitud de inscripción durante los tres años siguientes a la fecha de notificación de la resolución que acuerde la misma.

Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual estarán obligados a permanecer en él al menos durante el año para el que se solicitó la inscripción o, tratándose

de sujetos pasivos que hayan solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas o de empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, al menos durante el año en el que solicitan la inscripción y el inmediato siguiente.

Las solicitudes de baja voluntaria en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos.

Durante el mes de junio de 2017 se hizo necesario habilitar un plazo extraordinario de renuncia, con efectos desde el 1 de julio de 2017, para que los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual tuvieran la opción de solicitar la baja voluntaria puesto que el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, por el que se establece el nuevo sistema de llevanza de los libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, fue publicado en diciembre del 2016.

Este plazo extraordinario para la solicitud de baja en el registro de devolución mensual se aprobó con el Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y pudo efectuarse hasta el día 15 de junio de 2017 a través de la declaración censal, modelo 036, y con efectos de 1 de julio.

Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual deberán presentar sus autoliquidaciones del impuesto exclusivamente por vía telemática y con periodicidad mensual. Asimismo, los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual tienen desde el 1 de julio de 2017 la obligación de llevar sus libros registro de IVA a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Hasta el periodo correspondiente a julio de 2017, han tenido la obligación de presentar la declaración informativa con el contenido de los Libros Registro del Impuesto, modelo 340.

Devolución a exportadores en régimen de viajeros

La Ley del impuesto declara exentas las entregas de bienes a viajeros, haciendo efectiva esta exención mediante el reembolso al viajero del impuesto soportado. Es decir, en el momento de la compra soportan el impuesto, pero pueden solicitar la devolución posteriormente.

A. Requisitos

La devolución de las cuotas de IVA soportadas en las adquisiciones de bienes por aquellos viajeros no establecidos en el territorio de la Comunidad, se realiza mediante el reembolso de las cantidades satisfechas, siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos:

1. Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad. La residencia habitual de los viajeros se acreditará mediante el pasaporte, un documento de identidad u otro medio de prueba admitido en derecho.
2. Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad.
3. Que el conjunto de bienes adquiridos no constituya una expedición comercial, es decir, que se trate de bienes adquiridos ocasionalmente para uso personal o familiar o para ser ofrecidos como regalos y que por su naturaleza y cantidad no pueda presumirse su utilización comercial.
4. Que el valor unitario de los mismos (impuestos incluidos), documentado en factura, sea superior a 90,15 euros.

B. Procedimiento

El procedimiento para hacer efectiva la devolución de las cantidades satisfechas en concepto de IVA por los viajeros que no tengan fijada su residencia en territorio de la Comunidad será el siguiente:

- El vendedor deberá expedir la correspondiente factura y además, en su caso, un documento electrónico de reembolso disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente el impuesto que corresponda. Hay que señalar que, en estos supuestos, el vendedor está obligado en todo caso a expedir factura completa, no pudiendo sustituir ésta por otro documento.
- Los bienes deben salir del territorio de la Comunidad en el plazo de tres meses desde su adquisición. El viajero presentará los bienes en la Aduana, que acreditará la salida mediante el correspondiente visado en la factura o documento electrónico de reembolso.
- El viajero remitirá la factura o documento electrónico de reembolso visados por la Aduana al proveedor, quien le devolverá la cuota repercutida en el plazo de quince días mediante cheque, transferencia bancaria, abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso.

  El reembolso del impuesto satisfecho también puede hacerse efectivo a través de entidades colaboradoras autorizadas por la AEAT; en este caso, el viajero presenta la factura diligenciada a la entidad, quien abona el importe y posteriormente lo reclama al proveedor.

  Posteriormente estas entidades remitirán las facturas o documentos electrónicos de reembolso, en papel o en formato electrónico, a los proveedores, los cuales estarán obligados a efectuar el correspondiente reembolso.

  Cuando se utilice el documento electrónico de reembolso, el proveedor o, en su caso, la entidad colaboradora deberán comprobar el visado del mismo en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria haciendo constar electrónicamente que el reembolso se ha hecho efectivo.

Devoluciones a los empresarios o profesionales no establecidos en territorio peninsular español o Islas Baleares (1)

A. Requisitos

- Pueden solicitar la devolución del IVA que hayan satisfecho o que les haya sido repercutido en el territorio peninsular español o Islas Baleares, aquellos empresarios o profesionales que cumplan los siguientes requisitos:

  1.º Ser sujeto pasivo del IVA o tributo análogo en su país de residencia, lo que deberá acreditarse en la forma señalada en la letra "D" siguiente.

  2.º Estar establecido en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla o en otro territorio tercero. En caso de empresarios o profesionales establecidos en un territorio tercero distinto de Canarias, Ceuta o Melilla, deberá estar reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos

(1) La Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero, con efectos a partir del 1 de enero de 2010, modifica las disposiciones relativas a la devolución del IVA a no establecidos.

en el territorio de aplicación del impuesto por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

No obstante, no será necesaria esta reciprocidad para obtener la devolución de las cuotas del impuesto soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a:

- el suministro de plantilla, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el no establecido para su puesta a disposición a un empresario establecido en el mismo para ser utilizado en la fabricación de bienes que al término de su fabricación sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario no establecido.
- los servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia en ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del impuesto.

Tampoco se exigirá dicha reciprocidad en el caso de los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan al régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.

3.º No tener en territorio peninsular español o Islas Baleares un establecimiento permanente o, si fuera titular de uno, no haber realizado desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios.

4.º Que durante el período a que se refiere la solicitud no hayan realizado en el territorio de aplicación operaciones sujetas al mismo distintas de:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean los destinatarios de las mismas por inversión.

b) Los servicios de transporte y sus servicios accesorios, exentos del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

5.º Que, durante el período a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan sido sujetos pasivos del IVA español por aplicación del mecanismo de “inversión del sujeto pasivo” regulado en el artículo 84.Uno.2º y 4º de la Ley del impuesto.

- Las personas establecidas en un territorio tercero no comunitario deberán nombrar previamente un representante residente en el territorio a cuyo cargo estará el cumplimiento de las obligaciones formales o de procedimiento, el cual responderá solidariamente en los casos de devolución improcedente.

  No obstante, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan al régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, no estarán obligados a nombrar representante ante la Administración Tributaria.

  Esta obligación tampoco será exigible en el caso de empresarios o profesionales establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, ni cuando se trate de empresarios establecidos en la Comunidad Europea.

- Tratándose de empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, tendrán derecho a solicitar la devolución en la medida en que los bienes o

servicios por cuya adquisición o importación se ha soportado el impuesto, se utilicen en la realización de operaciones que les generan el derecho a deducir el IVA soportado, tanto en aplicación de lo dispuesto en la normativa vigente del Estado en donde están establecidos, como de lo dispuesto en la Ley del IVA.

Para determinar el importe a devolver se aplican las reglas de la prorrata especial. Estas reglas se aplican también a los empresarios o profesionales establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla.

- No serán objeto de devolución:
  a) Las cuotas que se hubiesen repercutido y soportado indebidamente en el caso de entregas intracomunitarias y entregas con destino a la exportación, exentas del impuesto en ambos casos.
  b) Las cuotas excluidas del derecho a la deducción, según lo establecido en los artículos 95 y 96 de la Ley.

B. Plazo de solicitud

El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará al día siguiente del final de cada trimestre natural o cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas.

C. Cuantía mínima de la solicitud de devolución

El importe total de la devolución solicitada en una solicitud trimestral no podrá ser inferior a 400 euros, si bien, cuando el período de referencia sea el año natural, no se admitirán las solicitudes por importe inferior a 50 euros.

D. Procedimiento para solicitar la devolución

La solicitud se presentará en el modelo oficial correspondiente aprobado por la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo (BOE de 30 de marzo).

- Los empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, presentarán el formulario 360 de "Solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto".
- Los empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en otro Estado miembro de la Comunidad presentarán el formulario de solicitud de devolución de cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales no establecidos en dicho territorio pero establecidos en la Comunidad, al que se refiere el artículo 5 de la citada Orden Ministerial, y que se encontrará alojado en el portal electrónico de la Administración Tributaria del Estado miembro donde esté establecido el solicitante.
- Los empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en otro Estado miembro de la Comunidad, ni en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, presentarán el modelo 361 de "Solicitud de devolución del IVA a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla".

Estos modelos y formularios serán presentados obligatoriamente por vía telemática en las condiciones previstas en la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, modificada por la Orden HAP/841/2016, de 30 de mayo (BOE 2 de junio). Dicha presentación electrónica puede realizarse utilizando un certificado electrónico reconocido, o a través del sistema Cl@ve-PIN en el caso de personas físicas no obligadas a utilizar dicho certificado electrónico.

En relación con el modelo 361 y con carácter previo a la presentación de la solicitud de devolución deberán remitir al órgano competente de la Administración Tributaria, mediante correo certificado, los siguientes documentos:

- Certificación, expedida por las autoridades competentes del Estado donde esté establecido el solicitante, en la que se acredite que realiza en el mismo actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o a un tributo análogo durante el período al que se refiera la solicitud.
- Poder de representación original otorgado ante fedatario público a favor de un representante que sea residente, en el que se deberá hacer constar, expresamente, la capacidad del otorgante para actuar en nombre y representación de la persona o entidad representada, el lugar y la fecha en que dicho poder se otorga, el nombre y apellidos o razón social, el domicilio y el número de identificación fiscal del empresario o profesional que confiere el poder, los datos identificativos y el domicilio del representante, así como, las facultades que dicho poder le confiere, entre las que se ha de hacer constar expresamente la facultad que se le confiere para presentar por medios telemáticos el modelo 361. Si el representante pretende, además, estar habilitado para recibir a su nombre por cuenta del solicitante las devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá hacerlo constar expresamente en dicho poder.

  En los casos establecidos en el artículo 163 vicies apartado Dos de la Ley del Impuesto, no será necesario nombrar representante ante la Administración Tributaria.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria será la competente para la tramitación y resolución de estas solicitudes de devolución.

Cuando la AEAT estime que no dispone de toda la información que precise, podrá requerir la información adicional necesaria al solicitante o a terceros, mediante un mensaje enviado por vía electrónica dentro del plazo de los cuatro meses contados desde la recepción de la solicitud de devolución. Asimismo, dicho órgano podrá solicitar cualquier información ulterior que estime necesaria.

Cuando existan dudas acerca de la validez o exactitud de los datos contenidos en una solicitud de devolución o en la copia electrónica de las facturas o de los documentos de importación a que se refiera, el órgano competente para su tramitación podrá requerir al solicitante, en su caso, al solicitante la aportación de los originales de los mismos a través del inicio del procedimiento para la obtención de información adicional o ulterior a que se refiere el apartado siete del artículo 119 de la Ley del Impuesto. Dichos originales deberán mantenerse a disposición de la Administración Tributaria durante el plazo de prescripción del impuesto.

Las solicitudes de información adicional o ulterior deberán ser atendidas por su destinatario en el plazo de un mes contado desde su recepción.

La resolución de la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante durante los cuatro meses siguientes a la fecha de su recepción por el órgano competente para la adopción de la misma.

No obstante, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, la resolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante en el plazo de dos meses desde la recepción de la información solicitada o desde el fin del transcurso de un mes desde que la misma se efectuó, si dicha solicitud no fuera atendida por su destinatario. En estos casos, el procedimiento de devolución tendrá una duración mínima de seis meses contados desde la recepción de la solicitud por el órgano competente para resolverla.

En todo caso, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, el plazo máximo para resolver una solicitud de devolución será de ocho meses contados desde la fecha de la recepción de ésta, entendiéndose desestimada si transcurridos los plazos a que se refiere este apartado no se ha recibido notificación expresa de su resolución.

Reconocida la devolución, deberá procederse a su abono en los 10 días siguientes a la finalización de los plazos a que se refiere el apartado anterior.

La desestimación total o parcial de la solicitud presentada podrá ser recurrida por el solicitante.

Devolución a empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla por el IVA soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en la Comunidad, con excepción de las realizadas en dicho territorio

A. Requisitos

Los empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, así como los establecidos en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, pueden solicitar la devolución de las cuotas soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en la Comunidad, mediante la presentación por vía electrónica de una solicitud a través de los formularios dispuestos en el portal electrónico de la Agencia Tributaria.

Dicho órgano informará sin demora al solicitante de la recepción de la solicitud por medio del envío de un acuse de recibo electrónico y decidirá su remisión por vía electrónica al Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas en el plazo de 15 días contados desde dicha recepción.

El solicitante deberá estar inscrito en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la Agencia Tributaria.

B. Plazo

El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará al día siguiente dell final del período de devolución y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas.

C. Procedimiento

Los empresarios y profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, presentarán el formulario 360 de “Solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto” aprobado por la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo (BOE de 30 de marzo), para solicitar la devolución.

Este formulario será presentado obligatoriamente por vía telemática a través de Internet.

Cada uno de los Estados miembros en los que se hayan soportado las cuotas cuya devolución se solicita, podrá optar por exigir la aportación de determinados datos recogidos en este modelo de formulario. Los campos correspondientes a los datos citados estarán disponibles en función de la opción elegida por el Estado miembro de devolución.

La solicitud de devolución únicamente se considera presentada cuando contenga toda la información exigida por el Estado miembro de devolución.

Devolución a los sujetos pasivos en régimen simplificado que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera

Los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera, tributen por el régimen simplificado del impuesto y, cumplan los requisitos establecidos en las letras b) y c) del artículo 30.3 del Reglamento del IVA, podrán solicitar la devolución de las cuotas deducibles del impuesto, soportadas con ocasión de la adquisición de medios de transporte afectos a dichas actividades.

La solicitud se realizará durante los primeros 20 días naturales del mes siguiente a aquél en el cual hayan realizado la adquisición de los medios de transporte.

La solicitud de devolución se realizará utilizando el modelo 308 y deberá presentarse obligatoriamente por vía telemática a través de Internet.

Los medios de transporte que hayan sido adquiridos por los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de mercancías por carretera, deberán estar comprendidos en la categoría N1 y tener al menos 2.500 kilos de masa máxima autorizada o en las categorías N2 y N3, todas ellas del Anexo II de la Directiva 70/156/CEE, del Consejo, de 6 de febrero de 1970.

No podrán acogerse a este procedimiento de devolución, los sujetos pasivos que opten por consignar las referidas cuotas deducibles en las autoliquidaciones del impuesto.

Devolución de las cuotas soportadas relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado.

Con efectos a partir del 1 de enero de 2017 la Orden HAP/841/2016, de 30 de mayo (BOE 2 de junio) apruebó el modelo 364 de solicitud de reembolso de las cuotas tributarias soportadas relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado.

Este modelo debe presentarse por los destinatarios de las operaciones exentas a que se refiere el apartado 2 letra a) y apartado 3 del artículo 5 del Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación, aprobado por el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, para solicitar el reembolso de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado durante cada trimestre natural.

La presentación de este modelo se realizará obligatoriamente por vía electrónica a través de internet utilizando un certificado electrónico reconocido o el sistema cl@ve-PIN, en el caso de personas físicas que no estén obligadas a utilizar dicho certificado electrónico.

Con la presentación del modelo el presentador deberá adjuntar un fichero con las copias electrónicas de las facturas y de la certificación expresiva del uso a que se destinen los bienes a que las operaciones exentas se refieren.

El presentador podrá sustituir la cumplimentación de la relación de facturas por la presentación de un fichero con la relación de facturas.

Las solicitudes de devolución deberán referirse a las cuotas soportadas en cada trimestre natural y se presentarán en el plazo de los seis meses siguientes a la terminación del período de liquidación a que correspondan.

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

¿Tienen la obligación de presentar el modelo 390 los sujetos pasivos ocasionales que presenten un modelo 309?

Los sujetos pasivos ocasionales no están obligados a presentar el modelo 390.

¿Tiene obligación de ingresar el impuesto un dentista que compra en Francia un ordenador que cuesta 800 euros y que no ha realizado, en el año anterior ni en el año en curso, ninguna otra adquisición fuera de España?

No, al realizar exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción y no superar la adquisición el importe de 10.000 euros, se trata de una adquisición intracomunitaria de bienes no sujeta al IVA español, debiendo tributar la entrega en el país de origen, salvo que el dentista opte por tributar en España.

¿Y si costara 12.000 euros?

En este caso, al superar la adquisición 10.000 euros, tributa en España como adquisición intracomunitaria de bienes, debiendo ingresar el impuesto en el modelo 309, ya que el dentista desarrolla una actividad exenta.

Si un sujeto pasivo cesa en enero en el ejercicio de la actividad empresarial ¿puede solicitar la devolución del IVA en el primer trimestre?

No, únicamente puede solicitar la devolución presentando la autoliquidación del cuarto trimestre.

¿Qué declaraciones debe presentar un minorista en recargo de equivalencia en relación con sus adquisiciones intracomunitarias sujetas?

Debe presentar el modelo 309 “autoliquidación no periódica del IVA” y el modelo 349 “declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias”.

¿Qué sujetos pasivos con la obligación de presentar declaraciones periódicas de IVA están exonerados de presentar la declaración resumen anual del IVA, modelo 390?

Aquellos para los que así se establezcan por Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública.

De acuerdo con la actual redacción del artículo 1 de la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, están exonerados de presentar el modelo 390 el colectivo integrado por:

1. Sujetos pasivos del Impuesto obligados a la presentación de autoliquidaciones periódicas, con periodo de liquidación trimestral que tributando solo en territorio común realicen exclusivamente las actividades siguientes:

   i) Actividades que tributen en régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, y/o

   ii) Actividad de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos.

2. Sujetos pasivos que lleven los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En ambos casos la exoneración no procederá si no exista obligación de presentar la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación del ejercicio.

Aunque se les exonere de la presentación del modelo 390 deberán cumplimentar el apartado específico reservado a los mismos, requerido a estos efectos en el modelo de autoliquidación del Impuesto correspondiente al último periodo de liquidación del año, en relación, con la información sobre el tipo de actividades económicas a las que se refiere su declaración, en su caso, sobre el porcentaje de prorrata aplicable, sectores diferenciados y porcentajes de tributación a varias Administraciones, así como del detalle del volumen total de operaciones realizadas en el ejercicio.

Capítulo 9. Las declaraciones informativas del IVA. Modelos 390 y 349

Sumario

La declaración-resumen anual. Modelo 390

Introducción

La declaración-resumen anual del IVA, modelo 390, es una declaración tributaria de carácter informativo que contiene el conjunto de las operaciones realizadas a lo largo del año natural.

Modelo de declaración-resumen anual

Para efectuar la declaración-resumen anual, deberá utilizarse el modelo 390, que establezca el Ministerio de Hacienda y Función Pública. El Modelo 390 fue aprobado por la Orden HAP/3111/2009, de 5 de noviembre. La última modificación de esta orden es la recogida en la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE 15 de mayo).

Obligados

Están obligados a presentar la declaración-resumen anual todos aquellos sujetos pasivos del IVA que tengan la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas del impuesto, incluidos los sujetos pasivos acogidos al procedimiento de declaración conjunta. Se excluyen de esta obligación a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica que presenten el modelo 368 y a aquellos sujetos pasivos que resulten exonerados mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública.

En este sentido, la redacción actual del artículo 1 de la Orden HAP/3111/2009, de 5 de diciembre, establece que están exonerados de presentar la declaración resumen anual del Impuesto los siguientes sujetos pasivos:

1. Sujetos pasivos del Impuesto obligados a la presentación de autoliquidaciones periódicas, con periodo de liquidación trimestral que tributando solo en territorio común realicen exclusivamente las actividades siguientes:

- Actividades que tributen en régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, y/o
- Actividad de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos.

2. Sujetos pasivos que lleven los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

En ambos supuestos la exoneración de presentar la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 390, no procederá en el caso de que no exista obligación de presentar la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación del ejercicio.

Aunque se les exonere de la presentación del modelo 390 deberán cumplimentar el apartado específico reservado a los mismos, requerido a estos efectos en el modelo de autoliquidación del Impuesto correspondiente al último periodo de liquidación del año, en relación, con la información sobre el tipo de actividades económicas a las que se refiere su declaración, en

su caso, sobre el porcentaje de prorrata aplicable, sectores diferenciados y porcentajes de tributación a varias Administraciones, así como del detalle del volumen total de operaciones realizadas en el ejercicio.

Plazo de presentación

La declaración resumen anual deberá presentarse en el mismo plazo que la última autoliquidación del IVA del ejercicio, es decir, del 1 al 30 de enero del año siguiente.

Formas de presentación

Las formas de presentación electrónicas habilitadas para la declaración-resumen anual, modelo 390, son las siguientes:

- Con certificado electrónico reconocido. Podrá ser utilizada por todos los sujetos pasivos. No obstante, es obligatorio su uso para los sujetos pasivos inscritos en el Registro de devolución mensual, aquellos que tengan la condición de gran empresa o estén adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, los que tributen en Régimen especial del grupo de entidades, las Administraciones Públicas, así como aquellos que tengan forma jurídica de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada.
- El sistema Cl@ve-PIN o sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario establecido. Podrá ser utilizado por todas las personas físicas no obligadas a la utilización de un certificado electrónico.
- Presentación electrónica mediante el envío de SMS. Los sujetos pasivos no obligados a la utilización de certificado electrónico, podrán utilizar la opción de "predeclaración" (sin certificado), que les permitirá generar la declaración mediante el servicio de impresión, y una vez obtenido el número de identificación de la misma presentarla mediante el envío de un SMS.

Qué requisitos técnicos se precisan para la presentación electrónica

Para poder presentar la declaración-resumen anual del IVA se deberá tener en cuenta lo siguiente:

a) El declarante deberá disponer de número de identificación fiscal (NIF).

b) Para efectuar la presentación debe generarse previamente un fichero con la declaración a transmitir, que podrá obtenerse mediante la utilización del formulario desarrollado por la Agencia Tributaria o por un programa informático capaz de obtener un fichero con el mismo formato.

c) Si la presentación electrónica se realiza utilizando un certificado electrónico reconocido por la Agencia Tributaria, el navegador deberá tenerlo incorporado.

   Si la presentación electrónica se quiere realizar utilizando el sistema Cl@ve-PIN, el declarante deberá estar previamente registrado en el sistema.

Cómo se presenta la declaración

Una vez realizada la declaración mediante el formulario desarrollado por la Agencia Tributaria para obtener el fichero con la declaración a transmitir, o mediante un programa que obtenga un fichero con el mismo formato, se deberá proceder de la siguiente forma:

1. El declarante o, en su caso, el presentador, se pondrá en comunicación con la Sede electrónica de la Agencia Tributaria en Internet y procederá a:
   - Seleccionar el fichero con la declaración a transmitir.
   - Transmitir la correspondiente declaración:
     - con el certificado reconocido previamente instalado en el navegador
     - con el sistema Cl@ve-PIN (exclusivo para personas físicas no obligadas a utilizar certificado) o,
     - mediante el envío de un mensaje SMS (para cualquier sujeto pasivo no obligado a utilizar certificado).

       En este caso, el obligado tributario deberá hacer constar en el mensaje enviado a la Agencia Tributaria, entre otros datos, su Número de Identificación Fiscal, el número del modelo (390), y el número identificativo de la declaración generado mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Tributaria a través de su Sede electrónica.
2. Si la declaración es aceptada, la Agencia Tributaria le devolverá en pantalla los datos de la presentación validados con un código seguro de verificación, así como la fecha y hora de la presentación.

   Si la declaración se presentó mediante el envío de un mensaje SMS, la Agencia Tributaria confirmará la presentación junto con el código seguro de verificación mediante un mensaje SMS.

   En el supuesto de que la declaración fuese rechazada, se mostrarán en pantalla los errores detectados para que se proceda a su subsanación.

   En el caso de haber optado por la presentación mediante el envío de un mensaje SMS, si no se realizase la confirmación, la Agencia Tributaria enviará un mensaje SMS al obligado tributario comunicando dicha circunstancia e indicando el error que haya existido.
3. El presentador deberá conservar la declaración aceptada y los datos validados con el correspondiente código seguro de verificación.

Colaboración social en la presentación de declaraciones

La presentación electrónica de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido puede efectuarse, además de por el propio sujeto pasivo o por un apoderado, por una persona o entidad autorizada para presentar declaraciones en representación de terceras personas, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 79 a 81, ambos inclusive, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en los que se desarrolla la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios.

Puede obtener más información sobre la colaboración social en la página web de la Agencia Tributaria.

Contenido del modelo de declaración resumen anual

El modelo 390 correspondiente a la declaración-resumen anual de IVA se divide en trece apartados diferentes que facilitan su cumplimentación:

1. **Sujeto pasivo:** es el espacio destinado para la cumplimentación de los datos identificativos del sujeto pasivo.

   Será preciso marcar las casillas correspondientes al registro de devolución mensual, régimen especial de grupo de entidades para aquellos sujetos pasivos incluidos en estos supuestos, régimen especial del criterio de caja y en su caso, información sobre la declaración de concurso de acreedores.

   Recuerde que a partir del 2017 los sujetos pasivos con período de liquidación mensual quedan exonerados de presentar el modelo 390 salvo que no tengan obligación de presentar la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del ejercicio.

2. **Devengo:** en este apartado se indica el año al que se refiere la declaración. En este apartado también se indica si la declaración que se presenta tiene el carácter de sustitutiva de otra anterior, cuando éste sea el caso. Adicionalmente, se recoge una casilla para identificar si se trata de una declaración sustitutiva cuando la causa de su presentación sea exclusivamente la rectificación de autoliquidaciones del período objeto de declaración por haber sido declarado en concurso de acreedores.

3. **Datos estadísticos:** se realizará una breve descripción de las actividades desarrolladas, se mencionará el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas y la calificación estadística de las actividades que realiza el sujeto pasivo (empresarial, profesional, arrendadora, agropecuaria), así como el hecho, cuando éste sea el caso, de que se trata de actividades no sujetas al Impuesto sobre Actividades Económicas. En el supuesto de sujetos pasivos que no están dados de alta en el IAE y no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, se indicará esta circunstancia.

   Asimismo, se indicará si ha efectuado en el año operaciones por las que tenga obligación de presentar la declaración anual con terceras personas.

   En caso de hallarse acogido al procedimiento de presentación conjunta de las autoliquidaciones, hay que consignar los datos de la entidad que haya asumido la presentación de las declaraciones.

4. **Datos del representante y firma de la declaración:** en el caso de que el sujeto pasivo sea una comunidad de bienes, una herencia yacente o una entidad carente de personalidad jurídica o si, tratándose de una persona física, actúa por medio de representante, deberán consignarse los datos del mismo.

   Si se trata de una persona jurídica, se indicará los datos de sus representantes legales.

5. **Operaciones realizadas en régimen general:** este apartado está dedicado a efectuar la liquidación del impuesto correspondiente a aquellas operaciones que no estén incluidas en el régimen simplificado y por las que el sujeto pasivo deba realizar autoliquidación del impuesto.

   La estructura de la liquidación del IVA devengado se efectúa siguiendo los distintos regímenes en que puede tributar el sujeto pasivo: general, criterio de caja, bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, agencias de viajes, indicando se-

paradamente las bases imponibles gravadas a cada uno de los tipos impositivos vigentes y las cuotas devengadas. Los sujetos pasivos que opten por aplicar el régimen especial avanzado del grupo de entidades previsto en el artículo 163 sexies.cinco de la LIVA, consignarán de forma separada las operaciones intragrupo en las que la base imponible se valorará al coste, de acuerdo con lo establecido en el artículo 163 octies de la LIVA.

Se hará constar el IVA devengado en las adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios y por inversión del sujeto pasivo.

Se consignará de forma separada las modificaciones de bases y cuotas de ejercicios anteriores gravados a tipos impositivos diferentes, o si se han producido modificaciones por concurso de acreedores o créditos incobrables, o si las modificaciones de bases y cuotas corresponden a operaciones intragrupo.

Por último, se consignará de forma separada la base, el tipo y la cuota del recargo de equivalencia devengado en aquellas operaciones cuyos destinatarios sean sujetos pasivos sometidos a este régimen especial, así como las modificaciones en los mismos casos anteriormente mencionados.

En cuanto al IVA deducible, se desagrega en bienes y servicios corrientes y bienes de inversión, separando el procedente de adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios interiores, adquisiciones intracomunitarias e importaciones, así como el de las operaciones intragrupo.

También se indicará el importe de las compensaciones satisfechas a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, así como las rectificaciones de las deducciones y de las deducciones por operaciones intragrupo, la regularización por bienes de inversión adquiridos en períodos anteriores incluyéndose, en su caso, la regularización de deducciones anteriores al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales y la regularización por la aplicación del porcentaje definitivo de prorrata.

6. **Operaciones realizadas en régimen simplificado:** al igual que se realizó en el régimen general, en el apartado destinado al régimen simplificado se realizará la liquidación del IVA de las actividades acogidas a dicho régimen especial, siempre que exista obligación de presentar esta declaración-resumen.

   Se indicará el epígrafe de cada una de las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo en este régimen como cabecera de la columna correspondiente a la actividad que se pretende liquidar. Seguidamente, se indicará en el mismo orden que aparecen en la Orden Ministerial que los aprueba, las unidades de cada módulo empleadas, de tal forma que si el módulo que aparece en tercer lugar no se emplea, se pondrá cero; así como la cuota devengada por operaciones corrientes que resulte. A continuación, se indicará el importe de las cuotas soportadas o satisfechas en el ejercicio por operaciones corrientes; los índices correctores, el porcentaje de cuota mínima correspondiente a la actividad; el importe de la devolución de las cuotas del IVA soportadas en otros países, en su caso y la cuota mínima. Finalmente, se indicará la cuota derivada del régimen simplificado de la actividad.

   En un cuadro separado se indicarán las actividades agrícolas, forestales y ganaderas acogidas a este régimen simplificado, el volumen de ingresos, el índice de cuota a ingresar que aparece en la Orden Ministerial de aprobación de módulos, la cuota devengada, las

cuotas soportadas y finalmente la cuota derivada del régimen simplificado de estas actividades.

Siguiendo el esquema liquidatorio, se efectuará la suma de todas las cuotas derivadas del régimen simplificado de las actividades desarrolladas y se añadirá el IVA devengado en las adquisiciones intracomunitarias realizadas en el ejercicio, así como el de las entregas de activos fijos y el devengado por inversión del sujeto pasivo.

Del IVA total devengado, se deducirá el IVA soportado en la adquisición de activos fijos y, en su caso, si procede, la regularización de bienes de inversión.

7. **Resultado de la liquidación anual:** este apartado solo será cumplimentado por aquellos sujetos pasivos que tributen exclusivamente en territorio común. En los casos en los que se haya producido una modificación de la base imponible por parte del sujeto pasivo de una operación que resulta total o parcialmente impagada, el destinatario de la operación que tenga la condición de empresario o profesional y hubiera aplicado prorrata, deberá consignar en la casilla correspondiente a la regularización de cuotas del artículo 80.Cinco.5ª de la LIVA, el importe correspondiente a las cuotas soportadas que no pudo deducirse y de las que resulta deudor frente a la Hacienda Pública. A continuación, se deberá indicar el sumatorio de las liquidaciones efectuadas en el régimen general y en el régimen simplificado, así como, en su caso, el importe de las cuotas regularizadas de acuerdo con el citado artículo 80.Cinco.5ª de la LIVA. Los sujetos pasivos que hayan optado por el diferimiento del IVA a la importación en los términos del artículo 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, harán constar el importe correspondiente a las cuotas del IVA a la importación liquidadas por la Aduana e ingresadas a través de las autoliquidaciones mensuales del impuesto. Por último, se hará constar el resultado de la liquidación que se obtendrá adicionando las citadas cuotas del IVA a la importación, en su caso, al sumatorio consignado anteriormente, al que se restará la cantidad correspondiente en los casos en que la declaración del ejercicio anterior hubiese resultado a compensar.

8. **Tributación por razón del territorio:** este apartado sólo lo rellenarán aquellos sujetos pasivos que deban tributar conjuntamente a la Administración del Estado y a alguna de las Diputaciones Forales del País Vasco o Navarra. Se hará constar el porcentaje definitivo de las operaciones realizadas en el territorio de cada una de las administraciones y el resultado de la liquidación anual atribuible al territorio común, que será el sumatorio de las liquidaciones efectuadas en régimen general y en régimen simplificado, así como, en su caso, el importe de las cuotas regularizadas de acuerdo con el artículo 80.Cinco.5ª de la LIVA, multiplicado por el porcentaje correspondiente al territorio común, al que se adicionará, en su caso, las cuotas correspondientes al IVA a la importación liquidadas por la Aduana en los casos en que los sujetos pasivos hayan optado por el diferimiento del IVA a la importación en los términos del artículo 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se minorará, en su caso, por la cantidad correspondiente a la compensación de cuotas del ejercicio anterior atribuible igualmente al territorio común.

9. **Resultado de las liquidaciones:** se hará el cálculo del importe de las liquidaciones periódicas con resultado a ingresar realizadas en el ejercicio. Asimismo, si la última declaración del ejercicio resulta a compensar o a devolver, se indicará cuál ha sido su importe.

   Si aplica el régimen especial del grupo de entidades, y tiene obligación de presentar este modelo 390 como consecuencia de no tener la obligación de presentar la autoliquidación

correspondiente al último período del ejercicio, consignará los resultados positivos y negativos de las autoliquidaciones del ejercicio (modelo 322).

10. **Volumen de operaciones:** en este apartado se solicita al sujeto pasivo que clasifique las operaciones sujetas al IVA realizadas en el ejercicio dependiendo del régimen empleado: general, simplificado, criterio de caja, etc., las entregas intracomunitarias exentas, las exportaciones y otras operaciones exentas con derecho a deducción y las operaciones exentas sin derecho a deducción. Finalmente, se solicita información de aquellas operaciones que no forman parte del volumen de operaciones por no ser habituales.

    Por lo que se refiere a las "operaciones en régimen general" (casilla 99), se hará constar el importe total, excluido el propio IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural en régimen general de IVA. Hay que tener en cuenta que para determinar el volumen de operaciones de las entidades que opten por el régimen avanzado del Régimen especial del grupo de entidades se deberá consignar el importe de la base imponible que resulte de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de la LIVA.

    No obstante, deben excluirse las siguientes operaciones:

    - Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto, cuando los costes relativos a dichas operaciones no sean soportados por establecimientos permanentes situados dentro del mencionado territorio.
    - Los autoconsumos de bienes comprendidos en las letras c) y d) del número 1º del artículo 9 de la Ley del IVA.

      Tampoco se incluirán en esta casilla 99 las operaciones exentas del impuesto, que deberán incluirse en las casillas 103, 104 y 105, ni las operaciones incluidas en las casillas 110, 112 y 653.

11. **Operaciones específicas:** se consignarán los importes de ciertas operaciones que, a pesar de haber sido incluidas en apartados anteriores, por su importancia merecen especial atención. Tales operaciones son las siguientes:

    - Adquisiciones interiores exentas.
    - Adquisiciones intracomunitarias exentas.
    - Importaciones exentas.
    - Bases imponibles del IVA soportado no deducible.
    - Operaciones sujetas y no exentas que originan el derecho a la devolución mensual.
    - Determinadas operaciones vinculadas a operaciones triangulares.
    - Servicios localizados en el territorio de aplicación del IVA por inversión del sujeto pasivo.

    Adicionalmente en este apartado se debe incluir exclusivamente por aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y en su caso por aquellos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:

    - Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo (artículo 75 de la LIVA).

- Importe de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja conforme a la regla general de devengo (art. 75 de la LIVA).

12. **Prorratas:** este apartado lo cumplimentarán, exclusivamente, los sujetos pasivos del IVA que apliquen la regla de prorrata por realizar operaciones con derecho a deducción y otras sin derecho a deducción. A estos efectos, para cada actividad se hará constar el código de la CNAE que le corresponda, el importe total de las operaciones correspondientes a dicha actividad, el importe de las operaciones que generen el derecho a la deducción correspondientes a tal actividad, el tipo de prorrata (general o especial) y el porcentaje definitivo de prorrata que corresponda.
13. **Actividades con regímenes de deducción diferenciados:** en el caso de que el sujeto pasivo realice actividades con regímenes de deducción diferenciados, se indicará en este apartado el desglose del IVA deducible de cada uno de los sectores diferenciados.

Supuesto práctico

Con la finalidad de aclarar la cumplimentación del modelo de declaración-resumen anual, se desarrolla a continuación un supuesto práctico referente al régimen general del impuesto.

Se desarrollarán las liquidaciones de una actividad en **régimen general** durante los cuatro trimestres del año, así como el resumen anual.
En las autoliquidaciones trimestrales reproducidas a continuación (modelo 303), se omite la página 2 del modelo por corresponder a actividades en régimen simplificado del IVA, y no ser utilizada en el supuesto práctico.

Supuesto:

El señor X ha realizado las siguientes actividades económicas durante el año 2017:

- Fabrica cocinas, batidoras, cafeteras, aspiradoras, frigoríficos, secadoras, ventiladores, lavadoras, etc. Esta actividad se encuentra recogida en el epígrafe 345 del Impuesto sobre Actividades Económicas ("fabricación de aparatos electrodomésticos").
- Tiene una explotación agrícola por la que no ha renunciado al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido:

- Por la fabricación de aparatos electrodomésticos tributa por el régimen general del impuesto.
- Por la explotación agrícola, tributa en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, lo que significa que por esta actividad no presenta autoliquidaciones, obteniendo la correspondiente compensación a tanto alzado cada vez que venda.

Las actividades realizadas constituyen dos sectores de actividad diferenciados, por lo que el régimen de deducciones se aplica con independencia en cada uno de ellos. Si hay alguna adquisición que afecte a varios de estos regímenes, será aplicable la prorrata para determinar qué parte del IVA soportado es deducible, teniendo en cuenta, a estos efectos, que las operaciones realizadas en el régimen especial no dan derecho a deducir.

Las operaciones que se describen en el supuesto se producen exclusivamente en la actividad de fabricación de aparatos electrodomésticos.

El volumen global de operaciones del año 2016 fue de 300.000 euros.

La declaración del 4.º trimestre de 2016 resultó a compensar por 3.000 euros.

En las operaciones, supondremos que el impuesto no está incluido en el precio salvo que, por precepto legal, deba entenderse lo contrario o se indique expresamente otra cosa.

Operaciones del primer trimestre

(1) Compra motores a un empresario español por 36.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario.

IVA soportado: (36.000 x 21%) .... 7.560 euros

(2) Compra chapa a un fabricante alemán por 18.000 euros.

HI: adquisición intracomunitaria de bienes.

IVA devengado y soportado: (18.000 x 21%) ....3.780 euros

(3) Recibe servicios de un abogado por 6.000 euros.

HI: prestación de servicios realizada por un profesional.

IVA soportado: (6.000 x 21%)..1.260 euros

(4) Recibe la factura del transporte realizado por un transportista alemán por el traslado de los bienes del punto (2) cuyo importe asciende a 3.000 euros.

HI: prestación de servicios realizada por un empresario.

El servicio se entiende realizado en su totalidad en el territorio de aplicación del impuesto al tratarse de un transporte intracomunitario de bienes cuyo destinatario es un empresario o profesional.

Se produce la inversión del sujeto pasivo por ser el prestador no establecido.

IVA devengado y soportado: (3.000 x 21%) .... 630 euros

Supuesto (continuación):

(5) Paga por alquiler del local donde ejerce la actividad 5.000 euros.

HI: prestación de servicios realizada por empresario.

IVA soportado: (5.000 x 21%) .... 1.050 euros

(6) Compra tornillos en Marruecos por importe de 12.000 euros.

HI: importación.

El IVA devengado se paga en la aduana por lo que en la autoliquidación sólo figura como IVA soportado. No puede optar por el diferimiento.

IVA soportado: (12.000 x 21%) .... 2.520 euros

(7) Vende electrodomésticos a un mayorista por importe de 55.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario.

IVA devengado: (55.000 x 21%)... 11.550 euros

(8) Factura por montajes y arreglos en las ventas realizadas a particulares 4.000 euros.

HI: prestación de servicios realizada por un empresario.

IVA devengado: (4.000 x 21%)... 840 euros

(9) Vende electrodomésticos a comerciantes en el régimen especial del recargo de equivalencia por 24.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por empresario.

Por estar el destinatario en recargo de equivalencia, tiene que repercutirle el IVA y el recargo sobre la misma base.

IVA devengado al 21%: (24.000 x 21%) .... 5.040 euros

Recargo equivalencia: (24.000 x 5,2%) .... 1.248 euros

(10) Vende electrodomésticos en Marruecos por 12.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario.

La entrega estará exenta por expedirse o transportarse los bienes fuera de la Comunidad por el transmitente, es decir, tratarse de una exportación.

Liquidación primer trimestre

IVA DEVENGADO

Régimen general

Ventas interiores: [55.000(7) + 24.000(9)] x 21% .... 16.590 euros

Servicios prestados: = 4.000(8) x 21%... 840 euros

Servicios recibidos con inversión: (3.000(4) x 21%) .... 630 euros

(86.000 x 21%) .... 18.060 euros

Recargo de equivalencia: (24.000(9) x 5,2%) .... 1.248 euros

Adquisiciones intracomunitarias: (18.000(2) x 21%) .... 3.780 euros

TOTAL CUOTA DEVENGADA .... 23.088 euros

Supuesto (continuación):

IVA DEDUCIBLE

Por cuotas soportadas en operaciones interiores

Compra interiores: (36.000[1] x 21%) .... 7.560 euros

Servicios recibidos: [6.000[3] + 3.000[4] + 5.000[5]] x 21%.................... 2.940 euros

10.500 euros

Por cuotas soportadas en operaciones interiores ....10.500 euros

Por cuotas satisfechas en importaciones: (12.000[6] x 21%) .... 2.520 euros

En adquisiciones intracomunitarias: (18.000[2] x 21%) ....3.780 euros

TOTAL A DEDUCIR..16.800 euros

Diferencia ....6.288 euros

Cuota a compensar de períodos anteriores ....3.000 euros

Diferencia a ingresar ....3.288 euros

Otros datos a considerar para la declaración-resumen anual

- A efectos de consignar las operaciones realizadas en régimen general (casilla 99 del modelo 390), estas operaciones han ascendido a 83.000 euros [de la base imponible del IVA devengado (104.000) hay que descontar las adquisiciones intracomunitarias de bienes (18.000) y los supuestos de inversión del sujeto pasivo (3.000) porque no son operaciones realizadas sino recibidas, además hay que tener en cuenta que no debe sumarse dos veces la base imponible sobre la que se aplica también el recargo de equivalencia].
- Las exportaciones del trimestre ascienden a 12.000 euros.
- Las ventas agrícolas realizadas y documentadas en el trimestre han supuesto 15.000 euros más el 12% de compensación: 16.800 euros.

Operaciones del segundo trimestre

(11) Compra piezas en Japón por importe de 36.000 euros.

HI = importación de bienes.

IVA soportado: (36.000 x 21%) .... 7.560 euros

(12) Vende electrodomésticos a mayoristas por 70.000 euros, se acuerda un descuento de 3.000 euros dado el importe del pedido.

HI= entregas de bienes efectuadas por un empresario.

No se incluyen en la contraprestación que constituye la base imponible del impuesto los descuentos concedidos al tiempo de realizarse la operación y en función de ella.

IVA devengado: (67.000 x 21%).. 14.070 euros

(13) Le prestan un servicio de reparación de maquinaria por 30.000 euros. Está pendiente de pago, pero ya ha recibido la factura. Por el aplazamiento de pago le cobran además 600 euros de intereses incluidos en factura.

HI: prestación de servicios realizada por empresario.

Es indiferente el momento de pago siempre que sea posterior al devengo.

Supuesto (continuación):

Los intereses no se incluyen en la base imponible al ser posteriores al devengo, ser los usuales del mercado y hacerse constar separadamente en la factura.

IVA soportado: (30.000 x 21%) = 6.300 euros.

(14) Vende electrodomésticos a comerciantes en recargo de equivalencia por 12.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por empresario.

IVA devengado al 21%: (12.000 x 21%) .... 2.520 euros

Recargo de equivalencia: (12.000 x 5,2%) .... 624 euros

(15) Compra maquinaria de fabricación por 1.800 euros.

HI: entrega de bienes efectuada por empresario.

En ningún caso tendrá la consideración de bien de inversión al ser inferior a 3.005,06 euros.

IVA soportado: (1.800 x 21%) .... 378 euros

(16) Recibe servicios de un abogado establecido en Francia por 3.000 euros.

HI: prestación de servicios realizada por un profesional.

La operación se entiende realizada en el territorio de aplicación del IVA español por tener el destinatario la condición de empresario o profesional y la sede de su actividad en dicho territorio.

Se produce la inversión del sujeto pasivo por ser el prestador no establecido.

IVA devengado y soportado: (3.000 x 21%)... 630 euros

(17) Vende productos a un empresario japonés por 9.000 euros. La puesta a disposición se realiza en Japón.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario.

Operación exenta por expedirse o transportarse los bienes fuera de la Unión Europea por el transmitente.

(18) Paga a un transportista español 1.200 euros.

HI: prestación de servicios realizada por empresario.

IVA soportado: (1.200 x 21%) .... 252 euros

(19) Compra piezas en Holanda por importe de 18.000 euros.

HI: adquisición intracomunitaria de bienes.

IVA devengado y soportado: (18.000 x 21%)... 3.780 euros

(20) Recibe anticipos de clientes por 6.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por empresario.

El cobro de anticipos supone el devengo del IVA.

IVA devengado: (6.000 x 21%).. 1.260 euros

(21) Realiza reparaciones por 6.000 euros de los electrodomésticos que ha vendido.

HI: prestación de servicios realizada por un empresario.

IVA devengado: (6.000 x 21%).. 1.260 euros

Supuesto (continuación):

(22) Compra maquinaria de fabricación por importe de 5.100 euros, obteniendo un descuento por pronto pago incluido en factura de 100 euros.

HI: entrega de bienes realizada por empresario.

No se incluyen en la base imponible los descuentos concedidos al tiempo de realizarse la operación y en función de ella.

IVA soportado: (5.000 x 21%) .... 1.050 euros

(23) Vende productos a un comerciante francés por 12.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario.

Operación exenta por destinarse los bienes a otro Estado miembro.

(24) Le prestan servicios de reparación de ciertos bienes de inversión por valor de 24.000 euros.

HI: prestación de servicios realizada por empresario.

No tienen la consideración de bien de inversión porque son ejecuciones de obra para la reparación de bienes de inversión.

IVA soportado: (24.000 x 21%) ....5.040 euros

(25) Devuelve a Holanda productos defectuosos de los comprados en el punto (19) por 6.000 euros.

Se produce la rectificación del IVA devengado y soportado.

IVA devengado y soportado: (-6.000 x 21%) .... -1.260 euros

(26) Gana un concurso público para instalar electrodomésticos. La entrega se hará en el mes de noviembre. Importe de adjudicación: 108.900 euros.

HI: entrega de bienes realizada por empresario.

Devengo: cuando se produzca la puesta a disposición de los bienes en el mes de noviembre.

En la propuesta económica se entiende en todo caso incluido el impuesto:

Base imponible: (108.900 ÷ 1,21) .... 90.000 euros

IVA: (90.000 x 21%)... 18.900 euros

(27) De las ventas realizadas en el segundo semestre de 2017 se ha resuelto una de ellas por importe de 7.260 euros, IVA incluido, produciéndose la devolución de las mercancías.

Se produce la rectificación del IVA devengado.

Base imponible: (7.260 ÷ 1,21) .... 6.000 euros

IVA devengado: (-6.000 x 21%) .... -1.260 euros

Supuesto (continuación):

Liquidación segundo trimestre

IVA DEVENGADO

Régimen general

Ventas interiores: [67.000(12) + 12.000(14) + 6.000(20)] x 21%	17.850 euros
Servicios prestados: (6.000 (21) x 21%)	1.260 euros
Servicios recibidos con inversión: (3.000(16) x 21%)	630 euros
(94.000 x 21%)..	19.740 euros
Adquisiciones intracomunitarias: (18.000(19) x 21%)	3.780 euros
Recargo de equivalencia (12.000(14) x 5,2%)..	624 euros
Rectificación IVA devengado [(-6.000(27) - 6.000(25)) x 21%)]	-2.520 euros
TOTAL CUOTA DEVENGADA	21.624 euros

IVA DEDUCIBLE

Por cuotas soportadas en operaciones interiores

Compras interiores = [(1.800(15) + 5.000(22)) x 21%]	1.428 euros
Servicios recibidos:	
[(30.000(13) + 3.000(16) + 1.200(18) + 24.000(24)) x 21%]	12.222 euros
	13.650 euros
Por cuotas satisfechas en importaciones: (36.000(11) x 21%)........................	7.560 euros
En adquisiciones intracomunitarias: (12.000(19) y (25) x 21%)	2.520 euros
TOTAL A DEDUCIR..	23.730 euros
Diferencia a compensar	- 2.106 euros

Otros datos a considerar para la declaración-resumen anual

- Las operaciones realizadas en régimen general (casilla 99 del modelo 390) han ascendido a 91.000 euros [de la base imponible del IVA devengado (100.000 euros) hay que descontar las adquisiciones intracomunitarias de bienes (-12.000 euros) y los supuestos de inversión del sujeto pasivo (-3.000 euros) porque no son operaciones realizadas sino recibidas y hay que añadir la reducción efectuada (+6.000 euros), además hay que tener en cuenta que no debe sumarse dos veces la base imponible sobre la que se aplica también el recargo de equivalencia].
- Las exportaciones del trimestre han ascendido a 9.000 euros.
- Las entregas intracomunitarias exentas han ascendido a 12.000 euros.
- Las ventas agrícolas realizadas y documentadas en el trimestre han supuesto 11.000 euros más el 12% de compensación: 12.320 euros.
- Dentro del IVA soportado corresponde a bienes de inversión la compra del punto (22)

  (5.000 x 21%) = 1.050 euros.

Supuesto (continuación):

Operaciones del tercer trimestre

(28) Entrega gratuita de electrodomésticos por valor de 6.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario (autoconsumo).

La base imponible está constituida por el coste de los bienes.

IVA devengado: (6.000 x 21%) .... 1.260 euros

(29) Compras de motores por 18.000 euros, no recibe la factura hasta el cuarto trimestre.

HI: entregas de bienes realizada por empresario.

El IVA será deducible cuando reciba la factura.

(30) Vende a un particular un electrodoméstico por 3.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por empresario.

IVA devengado: (3.000 x 21%).. 630 euros

(31) Importa chapa de un fabricante por 6.000 euros.

HI: importación de bienes.

IVA soportado deducible: (6.000 x 21%) .... 1.260 euros

(32) Vende a comerciantes en régimen especial del recargo de equivalencia por 24.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario.

IVA devengado al 21%: (24.000 x 21%) .... 5.040 euros

Recargo de equivalencia: (24.000 x 5,2%) .... 1.248 euros

(33) Vende electrodomésticos a empresarios por 41.000 euros. La factura incluye 500 euros por transporte y otros 500 euros por seguro.

HI: entrega de bienes realizada por empresario.

La base imponible incluye cualquier crédito efectivo en favor de quien realiza la entrega.

IVA devengado: (42.000 x 21%).. 8.820 euros

(34) Compra bienes para regalar a clientes por 1.200 euros.

HI: entrega de bienes realizada por empresario.

No son deducibles las cuotas soportadas como consecuencia de adquisiciones de bienes y servicios destinados a atenciones a clientes.

(35) Vende a un particular italiano persona física bienes por 1.200 euros.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario.

No es una entrega intracomunitaria exenta por ser el destinatario un particular persona física.

IVA devengado: (1.200 x 21%).. 252 euros

(36) Realiza una adquisición intracomunitaria desde Bélgica de bienes corrientes por 12.000 euros.

HI: adquisición intracomunitaria de bienes.

IVA repercutido y soportado: (12.000 x 21%)...................................... 2.520 euros

Supuesto (continuación):

(37) Vende el 30 de septiembre electrodomésticos a una empresa francesa por 18.000 euros. Los bienes no salen del territorio.

HI: entrega de bienes realizada por empresario.

La operación no está exenta porque los bienes no salen del territorio y es requisito imprescindible para que se trate de una entrega intracomunitaria exenta.

IVA devengado: (18.000 x 21%) .... 3.780 euros

(38) Devolución de mercancías vendidas este año en España por 6.000 euros.

IVA devengado: (- 6.000 x 21%)... - 1.260 euros

(39) Tiene gastos por participar en una exposición por importe de 1.200 euros.

HI: prestación de servicios realizada por un empresario.

IVA soportado: (1.200 x 21%)... 252 euros

(40) La empresa de seguros que aseguró la operación del punto (33) le factura 500 euros.

HI: prestación de servicios realizada por un empresario.

La operación está exenta del impuesto.

Liquidación tercer trimestre

IVA DEVENGADO

Régimen general

Ventas interiores:

[(6.000(28) + 3.000(30) + 24.000(32) + 42.000(33) + 1.200(35)) x 21%]........................ 16.002 euros

[(18.000(37) x 21%)]... 3.780 euros

Devolución de ventas: (-6.000(38) x 21%) .... -1.260 euros

Recargo de equivalencia: (24.000(32) x 5,2%)... 1.248 euros

Adquisiciones intracomunitarias: 12.000(36) x 21%)... 2.520 euros

TOTAL CUOTA DEVENGADA .... 22.290 euros

IVA DEDUCIBLE

Por cuotas soportadas en operaciones interiores

Servicios recibidos: (1.200(39) x 21%)... 252 euros

Por cuotas satisfechas en importaciones: (6.000(31) x 21%)................................... 1.260 euros

En adquisiciones intracomunitarias: (12.000(36) x 21%)... 2.520 euros

TOTAL A DEDUCIR... 4.032 euros

Diferencia .... 18.258 euros

Cuotas a compensar de períodos anteriores... -2.106 euros

Diferencia a ingresar .... 16.152 euros

Supuesto (continuación):

Otros datos a considerar para la declaración-resumen anual

- Las operaciones realizadas en régimen general (casilla 99 del modelo 390) han ascendido a 88.200 euros [de la base imponible del IVA devengado (100.200 euros) hay que descontar las adquisiciones intracomunitarias de bienes (-12.000 euros) porque no son operaciones realizadas sino recibidas. No hay que añadir la reducción efectuada porque pertenece al mismo ejercicio. Además hay que tener en cuenta que no debe sumarse dos veces la base imponible sobre la que se aplica también el recargo de equivalencia].
- Las ventas agrícolas realizadas y documentadas en el trimestre han supuesto 7.300 más el 12% de compensación: 8.176 euros.

Operaciones del cuarto trimestre

(41) Compra piezas por 60.000 euros. Le repercuten el 10% en lugar del 21%.

HI: entrega de bienes realizada por un empresario.

No puede deducirse más de lo que le han repercutido.

IVA soportado: (60.000 x 10%) .... 6.000 euros

(42) Envía un anticipo a un proveedor español por 12.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por empresario.

Los anticipos suponen el devengo del impuesto.

IVA soportado: (12.000 x 21%) .... 2.520 euros

(43) Obtiene descuentos por compras del 1.er semestre del año por importe de 18.000 euros.

IVA soportado: (-18.000 x 21%) .... -3.780 euros

(44) Recibe facturas pendientes del tercer trimestre por 18.000 euros.

IVA soportado: (18.000 x 21%) .... 3.780 euros

(45) Vende electrodomésticos a minoristas en recargo de equivalencia por 12.000 euros

HI: entrega de bienes realizada por empresario.

IVA repercutido: (12.000 x 21%) .... 2.520 euros

Recargo de equivalencia: (12.000 x 5,2%) .... 624 euros

(46) Se produce la devolución de mercancías del punto (30) quedando sin efecto la operación.

IVA repercutido: (-3.000 x 21%) .... -630 euros

(47) Envía un anticipo a un proveedor italiano por 6.000 euros.

Los anticipos en adquisiciones intracomunitarias no devengan el IVA.

(48) Realiza exportaciones por 12.000 euros.

HI: entrega de bienes realizada por empresario.

Es una entrega exenta del impuesto.

(49) Se produce el devengo de la operación realizada con el ayuntamiento en el segundo trimestre [punto (26)].

IVA devengado: (90.000 x 21%) .... 18.900 euros

Supuesto (continuación):

(50) Compra un piso a un particular por 90.000 euros para utilizarlo como oficina.
Entrega de bienes no sujeta al IVA porque no la realiza un empresario o profesional.

(51) Vende la licencia de fabricación a una empresa portuguesa.
Prestación de servicios no sujeta al IVA español por no entenderse realizada en el territorio.

(52) Vende un almacén a un particular por 72.000 euros.
HI: entrega de bienes realizada por un empresario.
Entrega exenta por ser segunda entrega de edificaciones (sin posibilidad de renuncia).

(53) Compra motores a empresarios españoles por importe de 72.000 euros.
HI: entrega de bienes realizada por empresario.
IVA soportado: (72.000 x 21%) .... 15.120 euros

Liquidación cuarto trimestre

IVA DEVENGADO

Régimen general

Ventas interiores:

[12.000(45) + 90.000(49)] x 21% .... 21.420 euros

-3.000(46) x 21% .... - 630 euros

Recargo equivalencia: (12.000(45) x 5,2%).......... 624 euros

TOTAL CUOTA DEVENGADA .... 21.414 euros

IVA DEDUCIBLE

Por cuotas soportadas en operaciones interiores

Compras realizadas: (60.000(41) x 10%).......... 6.000 euros

[(12.000(42) + 72.000(53)) x 21%] .... 17.640 euros

Facturas pendientes de recibir (18.000(44) x 21%) .... 3.780 euros

Rectificación deducción (-18.000(43) x 21%) .... -3.780 euros

TOTAL A DEDUCIR .... 23.640 euros

Diferencia a compensar .... -2.226 euros

Otros datos a considerar para la declaración-resumen anual

- Las operaciones realizadas en régimen general (casilla 99 del modelo 390) han ascendido a 99.000 euros [de la base imponible del IVA devengado (99.000) no hay que añadir la reducción efectuada porque pertenece al mismo ejercicio. Además hay que tener en cuenta que no debe sumarse dos veces la base imponible sobre la que se aplica también el recargo de equivalencia. No se tienen en cuenta las operaciones no sujetas al IVA español (51), esta cantidad deberá consignarse en la casilla 110].
- Las ventas agrícolas han supuesto 24.000 más el 12% de compensación: 26.880.
- Ventas inmobiliarias exentas: 72.000.
- Exportaciones: 12.000.

Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido

Autoliquidación

Modelo

303

Identificación (1)

Devengo (2) — Ejercicio: 2 0 1 7 — Período: 1 T

NIF | Apellidos y Nombre o Razón social

	SI	NO
¿Está inscrito en el Registro de devolución mensual (Art. 30 RIVA)?		X
¿Tributa exclusivamente en régimen simplificado?		X
¿Es autoliquidación conjunta?		X
¿Ha sido declarado en concurso de acreedores en el presente período de liquidación?		X
¿Ha optado por el régimen especial del criterio de Caja (art. 163 undecies LIVA)?		X
¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja?		X
Opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA)		
Revocación de la opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA)		

Espacio reservado para numeración por código de barras

Fecha en que se dictó el auto de declaración de concurso — Día / Mes / Año

Si se ha dictado auto de declaración de concurso en este período indique el tipo de autoliquidación: Preconcursal / Postconcursal

Liquidación (3)

Régimen general

IVA devengado

		Base imponible		Tipo %		Cuota
Régimen general	01		02		03	
	04		05		06	
	07	83.000,00	08	21,00	09	17.430,00
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios	10	18.000,00			11	3.780,00
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto. adq. intracom)	12	3.000,00			13	630,00
Modificación bases y cuotas	14				15	
Recargo equivalencia	16		17		18	
	19		20		21	
	22	24.000,00	23	5,20	24	1.248,00
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia	25				26	
Total cuota devengada ([03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26])					27	23.088,00

IVA deducible

		Base		Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes	28	50.000,00	29	10.500,00
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	30		31	
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes	32	12.000,00	33	2.520,00
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión	34		35	
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes	36	18.000,00	37	3.780,00
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión	38		39	
Rectificación de deducciones	40		41	
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.			42	
Regularización bienes de inversión			43	
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata			44	
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44])			45	16.800,00

Resultado régimen general ([27] - [45])	46	6.288,00

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación

Página 3
Modelo **303**

NIF | Apellidos y Nombre o Razón social

Información adicional

Entregas intracomunitarias de bienes y servicios	59	
Exportaciones y operaciones asimiladas	60	12.000,00
Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción	61	

Exclusivamente para aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y para aquéllos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:

	Base imponible		Cuota	
Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	62		63	
	Base imponible		**Cuota soportada**	
Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja	74		75	

Exclusivamente a cumplimentar en el último período de liquidación por aquellos sujetos pasivos que queden exonerados de la Declaración-resumen anual del IVA

	A Actividades a las que se refiere la declaración (de mayor a menor importancia por volumen de operaciones)	B Clave	C Epígrafe IAE
Principal			
Otras			

Si ha efectuado operaciones por las que tenga obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, marque una "X" .... D

Operaciones realizadas en el ejercicio

Operaciones en régimen general	80	
Operaciones a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general del devengo contenida en el art. 75 LIVA	81	
Exportaciones, entregas intracomunitarias y otras operaciones exentas con derecho a deducción	82	
Operaciones exentas sin derecho a deducción	83	
Operaciones no sujetas por reglas de localización o con inversión del sujeto pasivo	84	
Entregas de bienes objeto de instalación o montaje en otros Estados miembros	85	
Operaciones en régimen simplificado	86	
Entregas de bienes inmuebles y de inversión y operaciones financieras no habituales	87	
Total volumen de operaciones (Art. 121 Ley IVA) ([80] + [81] + [82] + [83] + [84] + [85] + [86] - [87])	88	

Resultado

Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA	76	
Suma de resultados ([46] + [58] + [76])	64	6.288,00
Atribuible a la Administración del Estado [65] 100 %	66	6.288,00
IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso	77	
Cuotas a compensar de periodos anteriores	67	3.000,00
Resultado ([66] + [77] - [67] + [68])	69	3.288,00
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria): Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo	70	
Resultado de la liquidación ([69] - [70])	71	3.288,00

Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales. Resultado de la regularización anual.
68 ______ euros

Compensación (4)
Si resulta [71] negativa consignar el importe a compensar
72 C

Sin actividad (5)
Sin actividad -

Ingreso (7)
Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones.
Importe: I 3.288,00
Código IBAN
E S

Devolución (6)
Manifiesto a esa Delegación que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular:
Importe: 73 D
Código IBAN
E S

Complementaria (8)
Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y período, indíquelo marcando con una "X" esta casilla.
Autoliquidación complementaria
En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior.
Nº. de justificante

Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido

Autoliquidación

Modelo

303

Identificación (1)

Devengo (2) Ejercicio 2 0 1 7 Período 2 T

NIF

Apellidos y Nombre o Razón social

	SI	NO
¿Está inscrito en el Registro de devolución mensual (Art. 30 RIVA)?		X
¿Tributa exclusivamente en régimen simplificado?		X
¿Es autoliquidación conjunta?		X
¿Ha sido declarado en concurso de acreedores en el presente período de liquidación?		X
¿Ha optado por el régimen especial del criterio de Caja (art. 163 undecies LIVA)?		X
¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja?		X
Opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1° LIVA)		
Revocación de la opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1° LIVA)		

Espacio reservado para numeración por código de barras

Fecha en que se dictó el auto de declaración de concurso — Día / Mes / Año

Si se ha dictado auto de declaración de concurso en este período indique el tipo de autoliquidación: Preconcursal / Postconcursal

Liquidación (3)

Régimen general

IVA devengado

		Base imponible		Tipo %		Cuota
Régimen general	01		02		03	
	04		05		06	
	07	91.000,00	08	21,00	09	19.110,00
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios	10	18.000,00			11	3.780,00
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto. adq. intracom)	12	3.000,00			13	630,00
Modificación bases y cuotas	14	-12.000			15	-2.520
Recargo equivalencia	16		17		18	
	19		20		21	
	22	12.000,00	23	5,20	24	624,00
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia	25				26	
Total cuota devengada ([03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26])					27	21.624,00

IVA deducible

		Base		Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes	28	60.000,00	29	12.600,00
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	30	5.000,00	31	1.050,00
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes	32	36.000,00	33	7.560,00
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión	34		35	
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes	36	12.000,00	37	2.520,00
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión	38		39	
Rectificación de deducciones	40		41	
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.			42	
Regularización bienes de inversión			43	
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata			44	
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44])			45	23.730,00

Resultado régimen general ([27] - [45])	46	-2.106,00

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación

Página 3
Modelo
303

NIF | Apellidos y Nombre o Razón social

Información adicional

Entregas intracomunitarias de bienes y servicios	59	12.000,00
Exportaciones y operaciones asimiladas	60	9.000,00
Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción	61	

Exclusivamente para aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y para aquéllos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:

	Base imponible		Cuota	
Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	62		63	

	Base imponible		Cuota soportada	
Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja	74		75	

Exclusivamente a cumplimentar en el último período de liquidación por aquellos sujetos pasivos que queden exonerados de la Declaración-resumen anual del IVA

	A Actividades a las que se refiere la declaración (de mayor a menor importancia por volumen de operaciones)	B Clave	C Epígrafe IAE
Principal			
Otras			

Si ha efectuado operaciones por las que tenga obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, marque una "X" .... D

Operaciones realizadas en el ejercicio

Operaciones en régimen general	80	
Operaciones a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general del devengo contenida en el art. 75 LIVA	81	
Exportaciones, entregas intracomunitarias y otras operaciones exentas con derecho a deducción	82	
Operaciones exentas sin derecho a deducción	83	
Operaciones no sujetas por reglas de localización o con inversión del sujeto pasivo	84	
Entregas de bienes objeto de instalación o montaje en otros Estados miembros	85	
Operaciones en régimen simplificado	86	
Entregas de bienes inmuebles y de inversión y operaciones financieras no habituales	87	
Total volumen de operaciones (Art. 121 Ley IVA) ([80] + [81] + [82] + [83] + [84] + [85] + [86] - [87])	88	

Resultado

Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA	76	
Suma de resultados ([46] + [58] + [76])	64	-2.106,00
Atribuible a la Administración del Estado 65 100 %	66	-2.106,00
IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso	77	
Cuotas a compensar de periodos anteriores	67	
Resultado ([66] + [77] - [67] + [68])	69	-2.106,00
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria): Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo	70	
Resultado de la liquidación ([69] - [70])	71	-2.106,00

Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales. Resultado de la regularización anual.
68 ______ euros

Compensación (4)

Si resulta 71 negativa consignar el importe a compensar
72 C 2.106,00

Sin actividad (5)

Sin actividad -

Devolución (6)

Manifiesto a esa Delegación que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular:

Importe: 73 D

Código IBAN
E S

Ingreso (7)

Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones.

Importe: I

Código IBAN
E S

Complementaria (8)

Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y período, indíquelo marcando con una "X" esta casilla.

Autoliquidación complementaria

En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior.

Nº. de justificante

Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido

Autoliquidación

Modelo **303**

Identificación (1)

Devengo (2) Ejercicio 2 0 1 7 Período 3 T

NIF

Apellidos y Nombre o Razón social

	SI	NO
¿Está inscrito en el Registro de devolución mensual (Art. 30 RIVA)?		X
¿Tributa exclusivamente en régimen simplificado?		X
¿Es autoliquidación conjunta?		X
¿Ha sido declarado en concurso de acreedores en el presente período de liquidación?		X
¿Ha optado por el régimen especial del criterio de Caja (art. 163 undecies LIVA)?		X
¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja?		X
Opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA)		
Revocación de la opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA)		

Espacio reservado para numeración por código de barras

Fecha en que se dictó el auto de declaración de concurso .... Día Mes Año

Si se ha dictado auto de declaración de concurso en este período indique el tipo de autoliquidación .... Preconcursal / Postconcursal

Liquidación (3)

Régimen general

IVA devengado

		Base imponible		Tipo %		Cuota
Régimen general	01		02		03	
	04		05		06	
	07	94.200,00	08	21,00	09	19.782,00
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios	10	12.000,00			11	2.520,00
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto. adq. intracom)	12				13	
Modificación bases y cuotas	14	-6.000,00			15	-1.260,00
Recargo equivalencia	16		17		18	
	19		20		21	
	22	24.000,00	23	5,20	24	1.248,00
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia	25				26	
Total cuota devengada ([03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26])					27	22.290,00

IVA deducible

		Base		Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes	28	1.200,00	29	252,00
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	30		31	
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes	32	6.000,00	33	1.260,00
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión	34		35	
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes	36	12.000,00	37	2.520,00
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión	38		39	
Rectificación de deducciones	40		41	
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.			42	
Regularización bienes de inversión			43	
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata			44	
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44])			45	4.032,00

Resultado régimen general ([27] - [45])	46	18.258,00

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación

Página 3

Modelo **303**

NIF

Apellidos y Nombre o Razón social

Información adicional

Entregas intracomunitarias de bienes y servicios	59	
Exportaciones y operaciones asimiladas	60	
Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción	61	

Exclusivamente para aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y para aquéllos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:

		Base imponible		Cuota
Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	62		63	
		Base imponible		**Cuota soportada**
Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja	74		75	

Exclusivamente a cumplimentar en el último período de liquidación por aquellos sujetos pasivos que queden exonerados de la Declaración-resumen anual del IVA

	A Actividades a las que se refiere la declaración (de mayor a menor importancia por volumen de operaciones)	B Clave	C Epígrafe IAE
Principal			
Otras			

Si ha efectuado operaciones por las que tenga obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, marque una "X" .... D

Operaciones realizadas en el ejercicio

Operaciones en régimen general	80	
Operaciones a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general del devengo contenida en el art. 75 LIVA	81	
Exportaciones, entregas intracomunitarias y otras operaciones exentas con derecho a deducción	82	
Operaciones exentas sin derecho a deducción	83	
Operaciones no sujetas por reglas de localización o con inversión del sujeto pasivo	84	
Entregas de bienes objeto de instalación o montaje en otros Estados miembros	85	
Operaciones en régimen simplificado	86	
Entregas de bienes inmuebles y de inversión y operaciones financieras no habituales	87	
Total volumen de operaciones (Art. 121 Ley IVA) ([80] + [81] + [82] + [83] + [84] + [85] + [86] - [87])	88	

Resultado

Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA	76	
Suma de resultados ([46] + [58] + [76])	64	18.258,00
Atribuible a la Administración del Estado [65] 100 %	66	18.258,00
IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso	77	
Cuotas a compensar de periodos anteriores	67	2.106,00
Resultado ([66] + [77] - [67] + [68])	69	16.152,00
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria): Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo	70	
Resultado de la liquidación ([69] - [70])	71	16.152,00

Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales. Resultado de la regularización anual.
68 [ ] euros

Compensación (4)

Si resulta [71] negativa consignar el importe a compensar

72 C [ ]

Sin actividad (5)

Sin actividad - [ ]

Devolución (6)

Manifiesto a esa Delegación que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular:

Importe: 73 D [ ]

Código IBAN

E S

Ingreso (7)

Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones.

Importe: I 16.152,00

Código IBAN

E S

Complementaria (8)

Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y período, indíquelo marcando con una "X" esta casilla.

[ ] Autoliquidación complementaria

En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior.

Nº. de justificante [ ]

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA

Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido

Autoliquidación

Modelo **303**

Identificación (1)

Devengo (2) — Ejercicio: 2017 — Período: 4 T

NIF | Apellidos o Razón social | Nombre

	SI	NO
¿Está inscrito en el Registro de devolución mensual (Art. 30 RIVA)?		X
¿Tributa exclusivamente en régimen simplificado?		X
¿Es autoliquidación conjunta?		X
¿Ha sido declarado en concurso de acreedores en el presente período de liquidación?		X
¿Ha optado por el régimen especial del criterio de Caja (art. 163 undecies LIVA)?		X
¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja?		X
Opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1° LIVA)		
Revocación de la opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1° LIVA)		
Exonerados de la Declaración-resumen anual del IVA, modelo 390: ¿Existe volumen de operaciones (art. 121 LIVA)?		

Espacio reservado para numeración por código de barras

Fecha en que se dictó el auto de declaración de concurso .... Día Mes Año

Si se ha dictado auto de declaración de concurso en este período indique el tipo de autoliquidación .... Preconcursal / Postconcursal

Liquidación (3)

Régimen general

IVA devengado

		Base imponible		Tipo %		Cuota
Régimen general	01		02		03	
	04		05		06	
	07	102.000,00	08	21	09	21.420,00
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios	10				11	
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto. adq. intracom)	12				13	
Modificación bases y cuotas	14	-3.000,00			15	-630,00
Recargo equivalencia	16		17		18	
	19		20		21	
	22	12.000,00	23	5,20	24	624,00
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia	25				26	
Total cuota devengada ([03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26])					27	21.414,00

IVA deducible

		Base		Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes	28	162.000,00	29	27.420,00
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	30		31	
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes	32		33	
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión	34		35	
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes	36		37	
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión	38		39	
Rectificación de deducciones	40	-18.000,00	41	-3.780,00
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.			42	
Regularización bienes de inversión			43	
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata			44	
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44])			45	23.640,00

Resultado régimen general ([27] - [45])	46	-2.226,00

Modelo 303 | NIF | Apellidos y Nombre o Razón social | Página 3

Información adicional

Entregas intracomunitarias de bienes y servicios	59	12.000,00
Exportaciones y operaciones asimiladas	60	
Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción	61	

Exclusivamente para aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y para aquéllos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:

		Base imponible		Cuota
Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	62		63	

		Base imponible		Cuota soportada
Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja	74		75	

Resultado

Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA	76	
Suma de resultados ([46] + [58] + [76])	64	-2.226,00
Atribuible a la Administración del Estado [65] 100 %	66	-2.226,00
IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso	77	
Cuotas a compensar de periodos anteriores	67	
Resultado ([66] + [77] - [67] + [68])	69	-2.226,00
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria): Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo	70	
Resultado de la liquidación ([69] - [70])	71	-2.226,00

Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales. Resultado de la regularización anual. 68 ______ euros

Compensación (4)

Si resulta [71] negativa consignar el importe a compensar

72 C ______

Sin actividad (5)

Sin actividad - ☐

Devolución (6)

Manifiesto a esa Delegación que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular:

Importe: 73 D ______

Código SWIFT-BIC ______

Código IBAN ______

Ingreso (7)

Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones.

Importe: I ______

Código IBAN ______

Complementaria (8)

Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y período, indíquelo marcando con una "X" esta casilla.

☐ Autoliquidación complementaria

En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior.

Nº. de justificante ______

Exclusivamente a cumplimentar en el último período de liquidación por aquellos sujetos pasivos que queden exonerados de la Declaración-resumen anual del IVA

	A Actividades a las que se refiere la declaración (de mayor a menor importancia por volumen de operaciones)	B Clave	C Epígrafe IAE
Principal			
Otras			

Si ha efectuado operaciones por las que tenga obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, marque una "X" .... D ☐

Información de la tributación por razón de territorio (sólo para sujetos pasivos que tributan a varias Administraciones)

Álava 89 ____ % Guipúzcoa 90 ____ % Vizcaya 91 ____ % Navarra 92 ____ %

Operaciones realizadas en el ejercicio

Operaciones en régimen general	80	
Operaciones a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	81	
Entregas intracomunitarias exentas	93	
Exportaciones y otras operaciones exentas con derecho a deducción	94	
Operaciones exentas sin derecho a deducción	83	
Operaciones no sujetas por reglas de localización o con inversión del sujeto pasivo	84	
Entregas de bienes objeto de instalación o montaje en otros Estados miembros	85	
Operaciones en régimen simplificado	86	
Operaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	95	
Operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia	96	
Operaciones en Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	97	
Operaciones en régimen especial de Agencias de Viajes	98	
Entregas de bienes inmuebles y operaciones financieras no habituales	79	
Entregas de bienes de inversión	99	
Total volumen de operaciones (Art. 121 Ley IVA) (80 + 81 + 93 + 94 + 83 + 84 + 85 + 86 + 95 + 96 + 97 + 98 - 79 - 99)	88	

Modelo 303

NIF | Apellidos y Nombre o Razón social

Página 4

Prorrata

	CNAE (3 cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorrata
1	500	501	502	503	504
2	505	506	507	508	509
3	510	511	512	513	514
4	515	516	517	518	519
5	520	521	522	523	524

Actividades con regímenes de deducción diferenciados

IVA deducible: Grupo 1

		Base imponible	Cuota deducible
IVA deducible en operaciones interiores	Bienes y servicios corrientes...............	700	701
	Bienes de inversión ..	702	703
IVA deducible en importaciones	Bienes corrientes	704	705
	Bienes de inversión ..	706	707
IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias	Bienes corrientes y servicios.................	708	709
	Bienes de inversión ..	710	711
Compensaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca .		712	713
Rectificación de deducciones		714	715
Regularización de bienes de inversión			716
Suma de deducciones (701+ 703+ 705 + 707 + 709 + 711 + 713 + 715 + 716)			717

IVA deducible: Grupo 2

		Base imponible	Cuota deducible
IVA deducible en operaciones interiores	Bienes y servicios corrientes...............	718	719
	Bienes de inversión ..	720	721
IVA deducible en importaciones	Bienes corrientes	722	723
	Bienes de inversión ..	724	725
IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias	Bienes y servicios corrientes...............	726	727
	Bienes de inversión ..	728	729
Compensaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca .		730	731
Rectificación de deducciones		732	733
Regularización de bienes de inversión			734
Suma de deducciones (719 + 721+ 723 + 725 + 727+ 729 + 731 + 733 + 734)			735

DECLARACIÓN-RESUMEN ANUAL MODELO 390

OPERACIONES REALIZADAS

N.º de Casilla	1.º Trimestre	2.º Trimestre	3.º Trimestre	4.º Trimestre	Base Imponible	Tipo Grav	Cuota
05	83.000	91.000	94.200	102.000	370.200	21	77.742
25	18.000	18.000	12.000		48.000	21	10.080
551	3.000	3.000			6.000		1.260
29		-12.000	-6.000	-3.000	-21.000		-4.410
601	24.000	12.000	24.000	12.000	72.000	5,2	3.744
47	**Total cuotas IVA y recargo de equivalencia**						**88.416**

CUOTAS SOPORTADAS

N.º de Casilla	1.º Trimestre	2.º Trimestre	3.º Trimestre	4.º Trimestre	Base Imponible	Cuota
48	47.000	57.000	1.200	162.000	267.200	49.512
50	0	5.000			5.000	1.050
52	12.000	36.000	6.000		54.000	11.340
56	18.000	12.000	12.000		42.000	8.820
597	3.000	3.000			6.000	1.260
639	0			-18.000	-18.000	-3.780
64	**Suma de deducciones**					**68.202**

INGRESOS REALIZADOS

N.º de Casilla	1.º Trimestre	2.º Trimestre	3.º Trimestre	4.º Trimestre	Total
95	3.288		16.152	-	19.440

OPERACIONES ESPECÍFICAS

N.º de Casilla	1.º Trimestre	2.º Trimestre	3.º Trimestre	4.º Trimestre	Total
99	83.000	91.000	88.200	99.000	361.200
101	16.500	12.100	8.030	26.400	63.030
103		12.000			12.000
104	12.000	9.000		12.000	33.000
105				72.000	72.000
106				(72.000)	(72.000)
108	**Total volumen de operaciones**				**469.230**

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido

Declaración-Resumen anual

Pág. 1

Modelo 390

1. Sujeto pasivo

NIF

Apellidos y Nombre o Razón social o denominación

Registro de devolución mensual en algún período del ejercicio ....

Régimen especial del grupo de entidades en algún período del ejercicio....... Nº Grupo Dominante Dependiente

Tipo régimen especial aplicable: Art. 163 sexies.cinco .... SI NO NIF entidad dominante

	SI	NO
¿La autoliquidación del último período corresponde al régimen especial del grupo de entidades?		
¿Ha sido declarado en concurso de acreedores en este ejercicio?		X
¿Ha optado por el régimen especial del criterio de caja (art. 163.undecies LIVA)?		X
¿Ha sido destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja?		X

2. Devengo

Ejercicio 2017

Declaración sustitutiva ....

Declaración sustitutiva por rectificación de cuotas deducidas en caso de concurso de acreedores (art. 80.Tres LIVA) ....

Número identificativo declaración anterior

Espacio reservado para numeración por código de barras

3. Datos estadísticos

A Actividades a las que se refiere la declaración (de mayor a menor importancia por volumen de operaciones)	B Clave	C Epígrafe IAE
Principal: FAB. COCINAS, HORNOS, PLACAS Y DEMÁS	1	3451
Otras		

Si ha efectuado operaciones por las que tenga obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, marque una "X" .... D

Declaración de sujeto pasivo incluido en autoliquidaciones conjuntas

Sujeto pasivo acogido a la presentación de la autoliquidación conjunta a través de la entidad:

NIF Razón social

4. Datos del representante

Personas físicas y entidades sin personalidad jurídica

Representante

NIF Apellidos y Nombre o Razón social o denominación

Calle, Pza., Avda. Nombre de la vía pública Número Esc. Piso Prta. Teléfono

Municipio Provincia Cod. Postal

Personas jurídicas

Declaración de los Representantes legales de la Entidad

El (los) representante(s) legal(es) de la Entidad declarante, manifiesta(n) que todos los datos consignados se corresponden con la información contenida en los libros oficiales exigidos por la legislación mercantil y en la normativa del Impuesto.

Por poder,	Por poder,	Por poder,
D	D	D ....
NIF	NIF	NIF ....
Fecha Poder	Fecha Poder	Fecha Poder ....
Notaría	Notaría	Notaría ....

NIF	Apellidos y Nombre o Razón social o denominación	Pág. 2

5. Operaciones realizadas en régimen general

IVA devengado

		Base imponible	Tipo %		Cuota devengada
Régimen ordinario	01		4	02	
	03		10	04	
	05	370.200,00	21	06	77.742,00
Operaciones intragrupo	500		4	501	
	502		10	503	
	504		21	505	
Régimen especial del criterio de caja	643		4	644	
	645		10	646	
	647		21	648	
Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	07		4	08	
	09		10	10	
	11		21	12	
Régimen especial de agencias de viaje	13		21	14	
Adquisiciones intracomunitarias de bienes	21		4	22	
	23		10	24	
	25	48.000,00	21	26	10.080,00
Adquisiciones intracomunitarias de servicios	545		4	546	
	547		10	548	
	551	6.000,00	21	552	1.260,00
IVA devengado en otros supuestos de inversión del sujeto pasivo	27			28	
Modificación de bases y cuotas	29	21.000,00		30	-4.410,00
Modificación de bases y cuotas de operaciones intragrupo	649			650	
Modificación de bases y cuotas por auto de declaración de concurso de acreedores	31			32	
Total bases y cuotas IVA	33	403.200,00		34	84.672,00
Recargo de equivalencia	35		0,5	36	
	599		1,4	600	
	601	72.000,00	5,2	602	3.744,00
	41		1,75	42	
Modificación recargo equivalencia	43			44	
Modificación recargo equivalencia por auto de declaración de concurso de acreedores	45			46	
Total cuotas IVA y recargo de equivalencia (34+ 36 + 600 + 602 + 42 + 44 + 46)				47	88.416,00

NIF	Apellidos y Nombre o Razón social o denominación	Pág. 3

5. Operaciones realizadas en régimen general (continuación)

IVA deducible

		Base imponible	Tipo %		Cuota deducible
Operaciones interiores corrientes: IVA deducible en operaciones interiores de bienes y servicios corrientes	190		4	191	
	192		7	193	
	555	60.000,00	8	556	6.000,00
	603		10	604	
	194		16	195	
	557		18	558	
	605	207.200,00	21	606	43.512,00
Total bases imponibles y cuotas deducibles en operaciones interiores de bienes y servicios corrientes	48	267.200,00		49	49.512,00
IVA deducible en operaciones intragrupo de bienes y servicios corrientes	506		4	507	
	508		7	509	
	559		8	560	
	607		10	608	
	510		16	511	
	561		18	562	
	609	5.000,00	21	610	1.050,00
Total bases imponibles y cuotas deducibles en operaciones intragrupo de bienes y servicios corrientes	512	5.000,00		513	1.050,00
Operaciones interiores de bienes de inversión: IVA deducible en operaciones interiores de bienes de inversión	196		4	197	
	198		7	199	
	563		8	564	
	611		10	612	
	200		16	201	
	565		18	566	
	613		21	614	
Total bases imponibles y cuotas deducibles en operaciones interiores de bienes de inversión	50			51	
IVA deducible en operaciones intragrupo de bienes de inversión	514		4	515	
	516		7	517	
	567		8	568	
	615		10	616	
	518		16	519	
	569		18	570	
	617		21	618	
Total bases imponibles y cuotas deducibles en operaciones intragrupo de bienes de inversión	520			521	
Importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios: IVA deducible en importaciones de bienes corrientes	202		4	203	
	204		7	205	
	571		8	572	
	619		10	620	
	206		16	207	
	573		18	574	
	621	54.000,00	21	622	11.340,00
Total bases imponibles y cuotas deducibles en importaciones de bienes corrientes	52	54.000,00		53	11.340,00

NIF	Apellidos y Nombre o Razón social o denominación	Pág. 4

5. Operaciones realizadas en régimen general (continuación)

IVA deducible

		Base imponible	Tipo %		Cuota deducible
IVA deducible en importaciones de bienes de inversión..........	208		4	209	
	210		7	211	
	575		8	576	
	623		10	624	
	212		16	213	
	577		18	578	
	625		21	626	
Total bases imponibles y cuotas deducibles en importaciones de bienes de inversión	54			55	
IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes..	214		4	215	
	216		7	217	
	579		8	580	
	627		10	628	
	218		16	219	
	581		18	582	
	629	42.000,00	21	630	8.820,00
Total bases imponibles y cuotas deducibles en adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes.......................................	56	42.000,00		57	8.820,00
IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión..	220		4	221	
	222		7	223	
	583		8	584	
	631		10	632	
	224		16	225	
	585		18	586	
	633		21	634	
Total bases imponibles y cuotas deducibles en adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión.......................................	58			59	
IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de servicios..	587		4	588	
	589		7	590	
	591		8	592	
	635		10	636	
	593		16	594	
	595		18	596	
	637	6.000,00	21	638	1.260,00
Total bases imponibles y cuotas deducibles en adquisiciones intracomunitarias de servicios..	597	6.000,00		598	1.260,00
Compensación en régimen especial de la agricultura, ganaderia y pesca..	60			61	
Rectificación de deducciones..	639	-18.000,00		62	-3.780,00
Rectificación de deducciones por operaciones intragrupo	651			652	
Regularización de bienes de inversión...				63	
Regularización por aplicación porcentaje definitivo de prorrata				522	
Suma de deducciones (49 + 513 + 51 + 521 + 53 + 55 + 57 + 59 + 598 + 61 + 62 + 652 + 63 + 522)**.............................**				64	68.202,00
***Resultado régimen general (47 - 64)* ....**				65	20.214,00

NIF

Apellidos y Nombre o Razón social o denominación

Pág. 6

7. Resultado liquidación anual (Sólo para sujetos pasivos que tributan exclusivamente en territorio común)

Liquidación anual

	Casilla	Importe
Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA	658	
Suma de resultados (65 + 83 + 658)	84	20.214,00
IVA a la importación liquidado por la Aduana (sólo sujetos pasivos con opción de diferimiento)	659	
Compensación de cuotas del ejercicio anterior	85	3.000,00
Resultado de la liquidación (84 + 659 - 85)	86	17.214,00

8. Tributación por razón de territorio (Sólo para sujetos pasivos que tributan a varias Administraciones)

Administraciones

	Casilla	%
Territorio común	87	%
Álava	88	%
Guipúzcoa	89	%
Vizcaya	90	%
Navarra	91	%

	Casilla	Importe
Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA	658	
Suma de resultados (65 + 83 + 658)	84	
Resultado atribuible a territorio común (84 x 87)	92	
IVA a la importación liquidado por la Aduana (sólo sujetos pasivos con opción de diferimiento)	659	
Compensación de cuotas del ejercicio anterior atribuible a territorio común	93	
Resultado de la liquidación anual atribuible a territorio común (92 + 659 - 93)	94	

9. Resultado de las liquidaciones

9.1 Períodos que no tributan en Régimen especial del grupo de entidades

	Casilla	Importe
Total resultados a ingresar en las autoliquidaciones de IVA del ejercicio	95	19.440,00
Total devoluciones mensuales de IVA solicitadas por sujetos pasivos inscritos en el Registro de devolución mensual	96	
Total devoluciones solicitadas por cuotas soportadas en la adquisición de elementos de transporte (Art. 30 bis RIVA)	524	
Si el resultado de la autoliquidación del último periodo es a compensar o a devolver consigne su importe: A compensar	97	2.226,00
A devolver	98	

9.2 Períodos que tributan en Régimen especial del grupo de entidades

	Casilla	Importe
Total resultados positivos autoliquidaciones del ejercicio (modelo 322)	525	
Total resultados negativos autoliquidaciones del ejercicio (modelo 322)	526	

10. Volumen de operaciones

Operaciones realizadas en el ejercicio

	Casilla	Importe
Operaciones en régimen general	99	361.200,00
Operaciones a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	653	
Entregas intracomunitarias exentas	103	12.000,00
Exportaciones y otras operaciones exentas con derecho a deducción	104	33.000,00
Operaciones exentas sin derecho a deducción	105	72.000,00
Operaciones no sujetas por reglas de localización o con inversión del sujeto pasivo	110	
Entregas de bienes objeto de instalación o montaje en otros Estados miembros	112	
Operaciones en régimen simplificado	100	
Operaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	101	63.030,00
Operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia	102	
Operaciones en Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	227	
Operaciones en régimen especial de Agencias de Viajes	228	
Entregas de bienes inmuebles y operaciones financieras no habituales	106	72.000,00
Entregas de bienes de inversión	107	
Total volumen de operaciones (Art. 121 Ley IVA) (99 + 653 + 103 + 104 + 105 + 110 + 112 + 100 + 101 + 102 + 227 + 228 - 106 - 107)	108	469.230,00

NIF | Apellidos y Nombre o Razón social o denominación | Pág. 7

11. Operaciones específicas

Operaciones realizadas en el ejercicio

Adquisiciones interiores exentas	230	500,00
Adquisiciones intracomunitarias exentas	109	
Importaciones exentas	231	
Bases imponibles del IVA soportado no deducible	232	1.200,00
Operaciones sujetas y no exentas que originan el derecho a la devolución mensual	111	
Entregas interiores de bienes devengadas por inversión del sujeto pasivo como consecuencia de operaciones triangulares	113	
Servicios localizados en el territorio de aplicación del impuesto por inversión del sujeto pasivo	523	6.000,00

Exclusivamente para aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y para aquéllos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:

	Base imponible	Cuota
Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	654	655

	Base imponible	Cuota soportada
Importe de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	656	657

12. Prorrata

	Actividad desarrollada	C.N.A.E. (3 cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorrata
1		114	115	116	117	118
2		114	115	116	117	118
3		114	115	116	117	118
4		114	115	116	117	118
5		114	115	116	117	118

La declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Modelo 349

La correcta aplicación de la tributación en el IVA de las operaciones intracomunitarias requiere la existencia de un adecuado intercambio de información entre los Estados miembros de la Comunidad Europea. Para los empresarios y profesionales españoles implica la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

El modelo que ha de utilizarse a estos efectos es el modelo 349, aprobado por la Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo, publicada en el BOE de 29 de marzo de 2010.

Se declaran entregas y adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios.

Debe presentarla todo empresario o profesional que realice entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios, cualquiera que sea su régimen de tributación a efectos del IVA. En el supuesto de realizar operaciones reguladas en el art. 27.12º de la Ley del IVA por medio de un representante fiscal, será este último el obligado a presentar el modelo 349 por realizar la entrega intracomunitaria de bienes exenta.

La declaración no se presentará en los períodos en los que no se hubiesen realizado estas operaciones.

Contenido

Se declaran las operaciones realizadas en cada período con independencia de su cuantía. Se entienden realizadas el día en que se expida la factura que sirva de justificante de las mismas. Para cada tipo de operación existe una clave diferente, de acuerdo con lo siguiente:

Clave “A”: se consigna esta clave para declarar las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por el sujeto pasivo declarante, incluidas las transferencias de bienes desde otro Estado miembro.

Clave “E”: se consigna esta clave para declarar las entregas intracomunitarias de bienes efectuadas por el sujeto pasivo declarante, incluidas las transferencias de bienes a otro Estado miembro.

Clave “T”: se consigna esta clave para declarar entregas en otro Estado miembro subsiguientes a adquisiciones intracomunitarias exentas, efectuadas en el marco de una operación triangular.

Clave “S”: se consigna esta clave para declarar prestaciones intracomunitarias de servicios realizadas por el declarante.

Clave “I”: se consigna esta clave para declarar adquisiciones intracomunitarias de servicios localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, prestados por empresarios o profesionales establecidos en otro Estado miembro cuyo destinatario es el declarante.

Clave “M”: se consigna esta clave para declarar entregas intracomunitarias de bienes posteriores a una importación exenta, de acuerdo con el artículo 27.12º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Clave “H”: se consigna esta clave para declarar entregas intracomunitarias de bienes posteriores a una importación exenta, de acuerdo con el artículo 27.12º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, efectuadas por el representante fiscal según lo previsto en el artículo 86.Tres de la Ley del impuesto.

Si en un mismo período se han realizado varias operaciones con un mismo operador intracomunitario, éstas deberán acumularse por clave de operación.

Operaciones que deben declararse:

1.º Adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto, incluidas las transferencias de bienes desde otro Estado miembro (clave "A").

No deben declararse las adquisiciones intracomunitarias exentas por operación triangular.

Para el conjunto de adquisiciones realizadas a cada sujeto pasivo identificado en otro Estado miembro, se hará un único apunte en el que se recoja la identificación de éste y la base imponible total.

2.º Entregas intracomunitarias exentas, incluidas las transferencias de bienes (clave "E").

No se incluyen:

- Entregas de medios de transporte nuevos por sujetos pasivos ocasionales.
- Cuando el destinatario no tenga atribuido NIF-IVA en otro Estado miembro.

Para el conjunto de entregas realizadas con un mismo destinatario identificado en otro Estado miembro, se hará un único apunte en el que se recoja la identificación de éste y la base imponible total.

3.º Entregas realizadas en otro Estado miembro de la Comunidad Europea distinto de España, subsiguientes a adquisiciones intracomunitarias exentas efectuadas en el marco de una operación triangular (clave "T").

Para el conjunto de operaciones de este tipo, realizadas en el mismo período y con el mismo operador intracomunitario, se hará un solo apunte en el que se recoja la identificación de dicho operador y la base imponible total.

4.º Prestaciones intracomunitarias de servicios realizadas por el declarante (clave "S").

Para el conjunto de operaciones de este tipo, realizadas en el mismo período y con el mismo operador intracomunitario, se hará un solo apunte en el que se recoja la identificación de dicho operador y la base imponible total.

5.º Las adquisiciones intracomunitarias de servicios cuyo destinatario sea el declarante (clave "I").

Para el conjunto de operaciones de este tipo, realizadas en el mismo período y con el mismo operador intracomunitario, se hará un solo apunte en el que se recoja la identificación de dicho operador y la base imponible total.

6.º Entregas comunitarias de bienes posteriores a una importación exenta (clave "M").

Para el conjunto de operaciones de este tipo, realizadas en el mismo período y con el mismo operador intracomunitario, se hará un solo apunte en el que se recoja la identificación de dicho operador y la base imponible total.

7.º Entregas intracomunitarias de bienes posteriores a una importación exenta (art. 27.12º LIVA), efectuadas por representante fiscal (clave "H").

Para el conjunto de operaciones de este tipo, realizadas en el mismo período y con el mismo operador intracomunitario, se hará un solo apunte en el que se recoja la identificación de dicho operador y la base imponible total.

8.º Los datos contenidos en las declaraciones recapitulativas deberán rectificarse cuando se haya incurrido en errores o se hayan producido alteraciones derivadas de la modificación de la base imponible del IVA. La rectificación se incluirá en la declaración recapitulativa del período en que haya sido notificada al destinatario de los bienes.

Tales rectificaciones se harán constar en la hoja de "Rectificaciones de períodos anteriores", utilizando las claves anteriormente citadas, “A”, “E”, “T”, “S”, “I”, “M” o “H”, en función del tipo de operación a que afecte la rectificación.

Si la contraprestación de las operaciones se ha fijado en una unidad de cuenta distinta del euro, la base imponible debe reflejarse en euros, con referencia a la fecha del devengo.

En los casos de transferencias de bienes debe consignarse el número de identificación asignado al sujeto pasivo en el otro Estado miembro.

Forma de presentación

La presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349, deberá ser realizada de las siguientes formas:

a) Presentación electrónica por Internet, la cual podrá ser efectuada con certificado electrónico o bien, en el caso de obligados tributarios personas físicas, mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario (Cl@ve-PIN).

   La presentación electrónica por Internet con certificado electrónico tendrá carácter obligatorio, para todas las declaraciones de aquellos obligados tributarios que, bien tengan el carácter de Administración Pública, bien estén adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a alguna de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o bien tengan la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada, así como la de los obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural.

   Los obligados tributarios que deban utilizar obligatoriamente la presentación electrónica de las declaraciones informativas con certificado electrónico no podrán utilizar otras formas de presentación electrónica.

b) Las declaraciones informativas que contengan más de 10.000.000 de registros también podrán presentarse en soporte directamente legible por ordenador de acuerdo con determinadas características y condiciones.

Plazo de presentación del modelo 349

Con carácter general, la declaración recapitulativa comprenderá las operaciones realizadas en cada mes natural, y se presentará durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente período mensual, salvo la correspondiente al mes de julio, que podrá presentarse durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre, y la correspondiente al mes de diciembre, que deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Cuando ni durante el trimestre de referencia ni en cada uno de los cuatro trimestres naturales anteriores el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que deban consignarse en la declaración recapitulativa sea superior a 50.000 euros, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, la declaración recapitulativa deberá presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente período trimestral,

salvo la del último trimestre del año, que deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Si al final de cualquiera de los meses que componen cada trimestre natural se superara el importe mencionado en el párrafo anterior, deberá presentarse una declaración recapitulativa para el mes o los meses transcurridos desde el comienzo de dicho trimestre natural durante los veinte primeros días naturales inmediatos siguientes, de acuerdo con el siguiente criterio:

a) Si se supera el importe mencionado en el párrafo anterior en el primer mes del trimestre natural, deberá presentarse una declaración mensual incluyendo las operaciones realizadas en dicho mes.

b) Si se supera el importe mencionado en el párrafo anterior en el segundo mes del trimestre natural, deberá presentarse una declaración mensual, en la que se incluirán las operaciones correspondientes a los dos primeros meses del trimestre y se incorporará una marca en la que se indique que se trata de un trimestre truncado.

La declaración recapitulativa se referirá al año natural y se presentará durante los treinta primeros días naturales del mes de enero siguientes a dicho año, cuando concurran las dos circunstancias siguientes:

a) Que el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, realizadas durante el año natural anterior no sea superior a 35.000 euros.

b) Que el importe total de las entregas de bienes, que no sean medios de transporte nuevos, exentas del impuesto de acuerdo con lo dispuesto en los apartados uno y tres del artículo 25 de la Ley del Impuesto realizadas durante el año natural anterior, no sea superior a 15.000 euros.

Ejemplo:

Operaciones realizadas por el sujeto pasivo español ES000000000 durante el mes de mayo de 2017:

- Compra dos lotes de mercancías al empresario holandés NL 123456789100, uno el 12 de mayo por un importe de 3.455,25 euros y otro el 15 de mayo por importe de 2.841,91 euros.
- Realiza una entrega de máquinas al empresario portugués PT123456789, valorada en 3.344,55 euros.

Realiza una adquisición al sujeto pasivo griego EL999999999 por importe de 10.533,01 euros, teniendo lugar la puesta a disposición de la mercancía en Portugal, donde el sujeto pasivo español efectúa subsiguientemente una entrega de la misma mercancía al sujeto pasivo PT123456789, por importe de 10.609,31 euros mencionado en el guión anterior, todo ello en virtud de una operación triangular.

- Se realiza una peritación a un empresario portugués PT123456789 por importe de 5.000 euros.

  Operaciones realizadas por el sujeto pasivo español ES 000000000 durante el mes de septiembre de 2017:

- Se rescinde la 1.ª operación de 3.455,25 euros efectuada con el empresario holandés NL 123456789100, devolviéndose los productos y reintegrando el importe.

Agencia Tributaria

Resumen operaciones con la Unión Europea — Relación de operaciones intracomunitarias

Hoja Interior

Modelo **349**

1 Datos identificativos de esta hoja interior

NIF del declarante	Ejercicio	Período	Hoja interior n.º
ES000000000	2017	2T	1 / 1

Espacio reservado para número identificativo y código de barras

Operador 1

Código país	NIF comunitario	Apellidos y nombre, denominación o razón social	Clave	Base imponible
NL	123456789100	XXXX	A	6.297,16

Operador 2

Código país	NIF comunitario	Apellidos y nombre, denominación o razón social	Clave	Base imponible
PT	123456789	ZZZZ	E	3.344,55

Operador 3

Código país	NIF comunitario	Apellidos y nombre, denominación o razón social	Clave	Base imponible
PT	123456789	ZZZZ	T	10.609,31

Operador 4

Código país	NIF comunitario	Apellidos y nombre, denominación o razón social	Clave	Base imponible
PT	123456789	ZZZZ	S	5.000,00

Agencia Tributaria

Resumen operaciones con la Unión Europea — Rectificaciones de períodos anteriores

Hoja Interior

Modelo **349**

1 Datos identificativos de esta hoja interior

NIF del declarante	Ejercicio	Período	Hoja interior n.º
ES000000000	2017	3T	1 / 1

Espacio reservado para número identificativo y código de barras

Operador 1

Código país	NIF comunitario	Apellidos y nombre, denominación o razón social	Clave
NL	123456789100	XXXX	A

Ejercicio	Período	Base imponible rectificada	Base imponible declarada anteriormente
2017	2T	2.841,91	6.297,16

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

¿Cómo podrá presentar el modelo 390, una persona física cuyo período de liquidación sea trimestral?

Podrá presentarlo telemáticamente por internet con certificado electrónico. También puede presentarlo por internet utilizando el sistema de Cl@ve-PIN o mediante predeclaración enviando un mensaje SMS.

¿Cómo presentan el modelo 390 los sujetos pasivos acogidos al procedimiento de declaración conjunta?

Los sujetos pasivos acogidos al procedimiento de declaración conjunta presentan en un solo documento la autoliquidación del impuesto, pero deben presentar individualmente la declaración-resumen anual haciendo constar que están acogidos a esta modalidad.

¿Deben declararse en el modelo 349 los transportes intracomunitarios de bienes que se realizan con ocasión de las adquisiciones intracomunitarias?

Sí, en el modelo 349 se declaran tanto las entregas y adquisiciones de bienes, como las adquisiciones y prestaciones intracomunitarias de servicios.

Las grandes empresas que tienen obligación de presentar declaraciones mensuales en el IVA. ¿Cuándo deben presentar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias?

El modelo 349 debe presentarse mensualmente en los mismos plazos que la autoliquidación del impuesto, salvo que por su volumen de operaciones intracomunitarias tenga una periodicidad trimestral.

¿Cuál es la forma de proceder cuando se presenta en el cuarto trimestre una autoliquidación a compensar y se quería solicitar la devolución?

El derecho a solicitar la devolución se configura como una operación alternativa al derecho a compensar el crédito, no siendo posible variar la opción fuera del plazo establecido para la presentación del modelo de autoliquidación y siempre que se renuncie expresamente a la anterior opción.
Sólo en los supuestos en que no exista ningún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública será posible aceptar el cambio de opción fuera del plazo de presentación del modelo de autoliquidación.

¿Un sujeto pasivo inscrito en REDEME durante el ejercicio 2017 tiene obligación de presentar la declaración resumen anual de IVA, modelo 390?

Los sujetos pasivos inscritos en REDEME tienen periodo de liquidación mensual y en consecuencia tienen la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por lo tanto están exonerados de presentar la declaración resumen anual de IVA, modelo 390, salvo que no tengan obligación de presentar la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación del ejercicio.

Aunque queden exonerados de la presentación del modelo 390, deben cumplimentar el apartado específico reservado a los mismos, requerido a estos efectos en el modelo de autoliquidación del Impuesto correspondiente al último periodo de liquidación del año, en relación, con la información sobre el tipo de actividades económicas a las que se refiere su declaración, en su caso, sobre el porcentaje de prorrata aplicable, sectores diferenciados y porcentajes de tributación a varias Administraciones, así como del detalle del volumen total de operaciones realizadas en el ejercicio.

Capítulo 10. Obligaciones formales de los sujetos pasivos del IVA: facturas y Libros Registro

Sumario

Obligaciones del sujeto pasivo

Los sujetos pasivos del impuesto tienen, entre otras, las siguientes obligaciones:

1º) **Obligación de presentar declaraciones de carácter informativo.** Respecto del IVA, cabe destacar las siguientes:

- Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto (modelo 036 ó 037), así como en su caso la declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica (modelo 034).
- Hasta el periodo correspondiente a junio de 2.017 también existía, para los sujetos pasivos de IVA inscritos en el Registro de devolución mensual, la obligación de presentar la declaración informativa con el contenido de los libros registro, modelo 340. A partir del periodo correspondiente a julio de 2.017 los sujetos pasivos de IVA inscritos en el Registro de devolución mensual ya no tiene esta obligación porque deben llevar sus Libros registro de IVA a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- Presentar anualmente, si procede, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas (modelo 347).
- Presentar, si procede, la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).
- Presentar una declaración-resumen anual (modelos 390), salvo que resulten exonerados por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Para los sujetos pasivos que deban llevar los Libros registro del IVA a través de la Sede electrónica se eliminan las obligaciones de presentación de la declaración anual de operaciones con terceras personas, modelo 347, la declaración informativa de los libros registro, modelo 340, así como también la declaración resumen anual del IVA, modelo 390.

2º) **Obligación de presentar autoliquidaciones y de ingresar su importe.**

3º) **Obligación de identificación.**

Los sujetos pasivos del impuesto tienen que solicitar de la Administración el número de identificación fiscal, además de comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

4º) **Obligaciones de facturación y contables.**

- Deben expedir y entregar facturas de sus operaciones y conservar copia de los mismos.
- Tienen que llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

El modo de cumplir con la obligación de llevar los Libros registro del IVA se modificó en diciembre de 2.016 con efectos 1 de julio de 2.017[1].

(1) Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 6 de diciembre).

En concreto para los sujetos pasivos con periodo de liquidación mensual y para aquellos que voluntariamente opten, los libros registro del Impuesto deben llevarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por tanto el colectivo obligado a este nuevo sistema de llevanza de los Libros registro es el integrado por todos los sujetos pasivos con periodo de liquidación mensual:

- Inscritos en el REDEME (Registro de Devolución Mensual del IVA)
- Grandes Empresas a efectos del IVA
- Grupos de IVA

A estos efectos conviene precisar que aquellos sujetos pasivos que se encuentren incluidos dentro de este colectivo y realicen exclusivamente operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto, tienen la obligación de llevar sus libros registro de IVA del mismo modo, es decir, a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria.

Si bien, no será necesaria la llevanza de libro registro de facturas expedidas cuando no tenga la obligación de expedir factura por todas sus operaciones, de conformidad con lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, sí que tienen la obligación de llevar el libro registro de facturas recibidas, con carácter general, con independencia que la actividad realizada se encuentre totalmente exenta del Impuesto y sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios para dicha actividad [(1)].

5º) Obligación de nombrar representante.

Cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad, tienen que nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley del IVA.

Como excepción, no deberán nombrar representante los empresarios o profesionales que se acojan a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.

En este capítulo se tratan brevemente la obligación de informar a través del modelo censal (el resto de las declaraciones informativas son objeto de otros capítulos) y las obligaciones de facturación y registro.

Obligaciones censales

La regulación actual de esta materia se encuentra recogida en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

(1) Consulta de la Dirección General de Tributos V1588-17.

Las obligaciones censales correspondientes a los sujetos acogidos a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicación, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, ya han sido objeto de estudio en capítulos anteriores.

Obligados a presentar declaración censal

- Las personas o entidades establecidas en el territorio de aplicación del impuesto que tengan la consideración de empresarios o profesionales.
- Las personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto cuando sean sujetos pasivos.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes estén sujetas al IVA.

Como excepción no están obligados:

Las personas o entidades que realicen exclusivamente las siguientes operaciones:

- Arrendamientos de bienes inmuebles exentos del IVA (siempre que su realización no constituya el desarrollo de una actividad empresarial de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).
- Entregas ocasionales de medios de transporte nuevos exentas del IVA por destinarse a otro Estado miembro.
- Adquisiciones intracomunitarias exentas del IVA por operación triangular.

Modelo que ha de utilizarse

Se utilizará el modelo 036 o el modelo 037 de declaración censal, aprobados por Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril (BOE de 10 de mayo).

Qué se debe comunicar

Los sujetos pasivos del impuesto comunicarán a la Administración Tributaria las siguientes situaciones con trascendencia tributaria relativas al IVA:

Declaración de alta.

Deben presentarla los empresarios o profesionales que vayan a comenzar el ejercicio de una o varias actividades empresariales o profesionales en territorio español y las personas jurídicas que, sin actuar como empresarios o profesionales, realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA.

A efectos del IVA, en dicha declaración deberá indicarse:

a) Si la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyen el objeto de la actividad, se produce con carácter previo o simultáneo al comienzo de la adquisición o importación de bienes o servicios destinados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

b) O bien si por el contrario, el comienzo de la realización habitual de las citadas entregas de bienes o prestaciones de servicios, se producirá con posterioridad al comienzo de las referidas actividades.

Esta declaración servirá, entre otros fines, para:

- Comunicar a la Administración los datos de identificación, NIF, domicilio fiscal y condición de no residente, así como para solicitar la asignación del NIF provisional o definitivo, si no se dispusiese de él.
- Comunicar la condición de revendedor de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.
- Comunicar, sólo en caso de llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica, que existen facturas que son expedidas por el destinatario o por un tercero.
- En los supuestos de la letra b) anterior, para proponer a la Administración el porcentaje provisional de deducción aplicable.
- Optar por la aplicación de la regla de prorrata especial en caso de inicio de una actividad.
- Comunicar el régimen general o especial aplicable respecto a los regímenes especiales en el IVA:
  - Renunciar al régimen especial simplificado y al de la agricultura, ganadería y pesca, así como comunicar la exclusión.
  - Optar por el método de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
  - Optar por el régimen especial del criterio de caja.
- Respecto de la tributación en operaciones intracomunitarias:
  - Solicitar la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios.
  - Comunicar la sujeción al IVA de las ventas a distancia cuyo transporte no se inicia en España, cuando el declarante no se encuentre ya registrado en el censo.
  - Optar por la no sujeción al IVA de las ventas a distancia cuyo transporte se inicia en el territorio de aplicación del IVA español.
- Optar por el diferimiento del pago del IVA a la importación.
- Optar por llevar los Libros registro de IVA a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Esta declaración debe presentarse, según los casos, con anterioridad al inicio de las correspondientes actividades o a la realización de las operaciones.

Declaración de modificación.

Cuando varíen cualquiera de los datos recogidos en la declaración de alta o en cualquier otra declaración de modificación posterior, el obligado tributario deberá comunicar a la Administración la modificación de los mismos. Asimismo, esta declaración debe utilizarse para las opciones, revocaciones y renuncias que se produzcan posteriormente.

En particular, sirve para indicar el comienzo habitual efectivo de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyen el objeto de la actividad cuando en la declaración de alta se hubiese hecho constar que el inicio habitual de las citadas entregas de bienes o prestación de servicios se produciría con posterioridad al comienzo de las actividades.

También servirá para:

- Comunicar el cambio de período de liquidación a causa del volumen de operaciones.
- Solicitar el alta o la baja en el Registro de devolución mensual.
- Ejercita opción o renuncia a llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La declaración debe presentarse, con carácter general, en el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente a aquél en que se hayan producido los hechos que la determinen, sin perjuicio de los plazos específicos previstos para cada caso en la normativa del impuesto, en especial para los casos en que deban ejercitarse las opciones, revocaciones y renuncias.

Esta declaración no será necesaria cuando la modificación de uno de los datos del censo, se produzca por iniciativa de un órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Declaración de baja.

Quienes cesen en el ejercicio de toda actividad empresarial o profesional deberán comunicarlo a la Administración mediante la declaración censal. También deben presentar esta declaración las personas jurídicas en el caso de que sus adquisiciones intracomunitarias de bienes dejen de estar sujetas al IVA por revocación de la opción o por no superar los límites establecidos.

La declaración de baja debe presentarse en el plazo de un mes a partir del día siguiente al cese, excepto en el caso de fallecimiento del obligado tributario en el que los herederos deberán presentar dicha declaración en el plazo de seis meses desde el fallecimiento.

Obligaciones en materia de facturación

La correcta aplicación del IVA exige la correcta aplicación de las normas de facturación, cuya importancia se manifiesta en una doble vertiente:

- En el ámbito de la repercusión del Impuesto, salvo supuestos específicos.
- En cuanto a la deducción del IVA soportado o satisfecho, pues el destinatario de la operación ha de estar en posesión de una factura para poder deducir las cuotas del IVA.

La obligación de facturar de los empresarios y profesionales se recoge en el artículo 29.2.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el artículo 164, apartado uno, número 3º de la Ley 37/1992 y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

Este capítulo se centra en las obligaciones existentes en el régimen general, en tanto que en los capítulos 6 y 7 se detallan las especialidades en materia de facturación que son de aplicación en los regímenes especiales. Tampoco es objeto de este manual la facturación telemática regulada en los artículos 9 y 10 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y en la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas.

Obligación de facturar

Los empresarios y profesionales están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad

y a conservar copia de la misma. También deben expedir facturas en los supuestos de pagos anticipados, excepto en las entregas intracomunitarias de bienes exentas.

Asimismo, otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales están obligadas a expedir y conservar facturas u otros justificantes de las operaciones que realicen.

Supuestos de expedición obligatoria de factura.

Siempre y en todo caso, los empresarios y profesionales están obligados a expedir una factura en los siguientes supuestos:

- Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal.
- Cuando el destinatario de la operación así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.
- Exportaciones de bienes exentas del IVA (salvo las realizadas en las tiendas libres de impuestos).
- Entregas intracomunitarias de bienes exentas del IVA.
- Cuando el destinatario sea una Administración pública o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.
- Entregas de bienes objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición.
- Ventas a distancia cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

Excepciones a la obligación de facturar.

No existe obligación de expedir factura, salvo que sea un supuesto de los indicados como obligatorios en el apartado anterior, en las siguientes operaciones:

- Las operaciones exentas del IVA en virtud de lo establecido en el artículo 20 de la Ley del Impuesto. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas del artículo 20.Uno.2º, 3º, 4º, 5º, 15º, 20º, 21º, 22º, 24º y 25º de dicha Ley.
- Las realizadas por los sujetos pasivos en el desarrollo de actividades a las que sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia. No obstante, deberá expedirse factura en todo caso por las entregas de inmuebles sujetas y no exentas del Impuesto.
- Las realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades por las que se encuentren acogidos al régimen simplificado del IVA, salvo que la determinación de las cuotas se efectúe en atención al volumen de ingresos. No obstante, deberá expedirse factura en todo caso por las transmisiones de activos fijos.
- Aquellas operaciones que, con referencia a sectores empresariales o profesionales o a empresas determinadas, autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades económicas de los empresarios o profesionales.

No existe tampoco obligación de expedir factura cuando se trate de las prestaciones de servicios definidas en el artículo 20.Uno 16º y 18º, apartados a) a n) de la Ley del IVA, salvo que:

- Se entiendan realizadas en el TAI o en otro Estado miembro y estén sujetas y no exentas al mismo.

- Se entiendan realizadas en el TAI, Canarias, Ceuta o Melilla, estén sujetas y exentas al mismo y sean realizadas por empresarios o profesionales distintos de las entidades aseguradoras y de crédito a través de la sede de su actividad económica o establecimiento permanente situado en el citado territorio.

No existe obligación de expedir una “autofactura” en el caso de adquisiciones intracomunitarias ni tampoco en las operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo. No obstante, tendrá la consideración de documento justificativo de la deducción la factura original o el justificante contable, expedidos por quien realiza la entrega que da lugar a la adquisición intracomunitaria o la prestación de servicios o la entrega de bienes que origina la inversión del sujeto pasivo, siempre que dicha adquisición de bienes o de servicios se recoja en la correspondiente autoliquidación.

Posibilidad de expedir documentos de facturación mensuales. Facturas recapitulativas.

Podrán incluirse en una sola factura las operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario siempre que se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural.

Las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del impuesto.

Facturas expedidas por terceros

Los documentos de facturación que debe expedir un empresario o profesional pueden ser confeccionados materialmente por un tercero o por el propio destinatario de la operación (cliente). En cualquier caso, el expedidor de la factura, y responsable del cumplimiento de la obligación, sigue siendo el empresario o profesional que realiza la operación, por lo que serán sus datos identificativos los que se consignen en el documento.

Cuando la obligación sea cumplida por un cliente del empresario o profesional se establecen requisitos específicos:

a) Debe existir un acuerdo previo entre ambas partes.

b) Cada factura debe ser objeto de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación.

c) Las facturas serán expedidas en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado las operaciones.

Las facturas expedidas por los destinatarios o por terceros deben tener una serie distinta para cada uno de ellos.

Los sujetos pasivos cuyos libros registro del Impuesto deban llevarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, deben comunicar a través de la declaración censal, modelo 036, del cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceras personal.

Contenido de la factura

Contenido general de las facturas ordinarias.

Toda factura y sus copias deben contener, como mínimo, los siguientes datos o requisitos:

1. Número y, en su caso, serie. La numeración será correlativa dentro de cada serie. Pueden establecerse series diferentes cuando existan razones que lo justifiquen y, en especial, si existen varios establecimientos o se realizan operaciones de distinta naturaleza.

   No obstante, será obligatoria la expedición de facturas utilizando series específicas en el caso de las facturas siguientes:

   - Las expedidas por los destinatarios o por terceros; para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.
   - Cuando se expedidas facturas y facturas simplificadas para documentar operaciones efectuadas en un mismo año natural.
   - Las rectificativas.
   - Las expedidas por el adjudicatario como consecuencia de procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.
   - Las que se expidan para documentar la entrega de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales; así como plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado, cuando las mismas den lugar a la inversión del sujeto pasivo.
   - Las facturas expedidas por agencias de viajes que actúen como mediadoras en nombre y por cuenta ajena en las operaciones a que se refiere la Disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación.
   - Las expedidas para documentar las operaciones intragrupo que se realizan entre entidades que opten por el nivel avanzado del Régimen especial del grupo de entidades.
2. Fecha de su expedición.
3. Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
4. Número de identificación fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

   Asimismo, será obligatoria la consignación del número de identificación fiscal del destinatario en los siguientes casos:

   - Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.
   - Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del impuesto correspondiente a aquélla.
   - Que se trate de operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.
5. Domicilio fiscal del expedidor y del destinatario. Cuando el destinatario de las operaciones sea una persona física que no actúe como empresario o profesional no será obligatoria la consignación de su domicilio.
6. Descripción de las operaciones consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del impuesto y su importe, incluyendo el precio unitario

sin impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

7. El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.
8. La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.
9. La fecha de la operación que se documenta o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, si es distinta a la de expedición de la factura.

   No es requisito indispensable la firma del expedidor.
10. Si la operación está exenta del Impuesto, referencia a las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, de la LIVA o indicación de que la operación está exenta.
11. En el caso de facturación por el adquirente o el destinatario, la mención "facturación por el destinatario".
12. En el caso de que el sujeto pasivo sea el adquirente o el destinatario de la operación, la mención "inversión del sujeto pasivo".
13. En el caso de aplicación del régimen especial de las agencias de viaje, la mención "régimen especial de las agencias de viaje".
14. En el caso de aplicación del REBU, la mención "régimen especial de los bienes usados", "régimen especial de los objetos de arte" o "régimen especial de las antigüedades y objetos de colección".
15. En las facturas expedidas por entregas de medios de transporte nuevos exentas del IVA por destinarse a otro Estado miembro, deben hacerse constar las características de los medios de transporte, la fecha de su primera puesta en servicio y las distancias recorridas u horas de navegación realizadas.
16. En el caso de aplicación del régimen especial del criterio de caja la mención "régimen especial del criterio de caja".

Facturas simplificadas

1 La obligación de facturación puede ser cumplida mediante la expedición de factura simplificada y copia de ésta en los siguientes supuestos:

   a) Cuando el importe no exceda de 400 euros, IVA incluido.

   b) Cuando deba expedirse una factura rectificativa.

2. En las siguientes operaciones, cuando su importe no exceda de 3.000 euros, IVA incluido:

   - Ventas al por menor. Se consideran ventas al por menor las entregas de bienes muebles corporales o semovientes en las que el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional, sino como consumidor final de aquellos. No se reputarán ventas al por menor las que tengan por objeto bienes que por sus características objetivas, envasado, presentación o estado de conservación sean principalmente de utilización empresarial o profesional.
   - Ventas o servicios en ambulancia.
   - Ventas o servicios a domicilio del consumidor.
   - Transporte de personas y sus equipajes.

- Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares y establecimientos similares, así como el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto.
- Salas de baile y discotecas.
- Servicios telefónicos prestados mediante cabinas o tarjetas magnéticas o electrónicas recargables que no permitan la identificación del portador.
- Servicios de peluquería e institutos de belleza.
- Utilización de instalaciones deportivas.
- Revelado de fotografías y servicios prestados por estudios fotográficos.
- Aparcamiento y estacionamiento de vehículos.
- Alquiler de películas.
- Servicios de tintorería y lavandería.
- Utilización de autopistas de peaje.
- Aquéllas que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Las facturas simplificadas deben contener al menos los siguientes datos:

- Número y, en su caso, serie. La numeración será correlativa.
- Fecha de expedición.
- Fecha en que se hayan efectuado las operaciones o se haya recibido el pago anticipado, siempre que sea distinta a la de expedición de la factura.
- Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social del obligado a su expedición.
- La identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.
- Tipo impositivo aplicado y, opcionalmente también la expresión “IVA incluido”.
- Contraprestación total.
- En el caso de facturas rectificativas, la referencia expresa e inequívoca de la factura rectificada y de las especificaciones que se modifican.
- Las menciones recogidas en las facturas ordinarias relativas a la aplicación de regímenes especiales y a determinadas operaciones(exentas, con inversión del sujeto pasivo...).

Documentos expedidos por el destinatario.

Quienes realicen adquisiciones de bienes o servicios a las personas o entidades acogidas al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca en el IVA, deberán expedir un recibo firmado por el sujeto pasivo acogido a dicho régimen especial.

Plazos de expedición y envío de las facturas

El siguiente cuadro permite observar los distintos plazos de expedición y envío de las facturas, en función de la condición del destinatario o de la naturaleza de las operaciones:

	PLAZO DE EXPEDICIÓN	PLAZO DE ENVÍO
Destinatario no empresario ni profesional	Al realizar la operación	En el momento de su expedición
Destinatario empresario o profesional	Antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a la citada operación.	Antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a la citada operación
Facturas recapitulativas desinadas a no empresarios ni profesionales	El último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documentan	En el momento de su expedición
Facturas recapitulativas destinadas a empresarios o profesionales	Antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a la citada operación.	Antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a la citada operación
Facturas de entregas intracomunitarias de bienes exentas	Antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.	Antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.

A estos efectos, las operaciones se entienden realizadas cuando se produzca el devengo del IVA.

En el caso de las operaciones en régimen especial del criterio de caja, éstas se entenderán realizadas a estos efectos, en el momento en que se hubiera producido el devengo del IVA si no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial. Por lo tanto el plazo para la expedición de las facturas correspondientes a estas operaciones se rige por los plazos generales.

Obligación de conservar las facturas

Los empresarios y profesionales deben conservar, durante el plazo previsto en la Ley General Tributaria, los siguientes documentos:

- Las facturas recibidas.
- Las copias o matrices de las facturas expedidas conforme al artículo 2.1 y 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

- Los justificantes contables a que se refiere el número 4º del apartado uno del artículo 97 de la Ley del Impuesto.
- Los recibos justificativos del reintegro de la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, tanto el original de aquél, por parte de su expedidor, como la copia, por parte del titular de la explotación.
- Los documentos acreditativos del pago del Impuesto a la Importación.

Esta obligación también incumbe a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del IVA, así como a quienes sin tener la condición de empresarios o profesionales, sean sujetos pasivos del impuesto, aunque en este caso sólo alcanzará a los justificantes contables que se citan en el guión tercero y a las facturas recibidas.

Dichos documentos se deben conservar de forma que se garantice el acceso a ellos por parte de la Administración Tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada. En particular, esta obligación puede cumplirse mediante la utilización de medios electrónicos.

La conservación por medios electrónicos se debe efectuar de manera que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido, así como, en su caso, la de los datos asociados y mecanismos de verificación de firma u otros elementos autorizados que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

El lugar de conservación de los documentos de facturación es indiferente, salvo que se efectúe fuera de España, en cuyo caso se considerará que se ha cumplido la obligación, únicamente si se realiza a través de medios electrónicos que garanticen el acceso en línea, así como su carga remota y utilización por parte de la Administración Tributaria de la documentación así conservada. En estos casos se deberá comunicar con carácter previo esta circunstancia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Documentos de facturación como justificantes de deducciones

Para la determinación de las cuotas tributarias, las deducciones practicadas deberán justificarse mediante factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la operación. En particular, tienen esta consideración las facturas simplificadas que tengan el contenido del artículo 7.2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (criterio establecido por la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V3469-15).

Asimismo, de acuerdo con lo establecido por la Dirección General de Tributos, en sus consultas vinculantes V1274-06 y V0302-10, en las facturas emitidas por el operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal (actualmente la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos SA) debe figurar un porcentaje o “forfait” calculado cada año que será el importe deducible por los destinatarios de dichas facturas.

Los destinatarios tienen derecho a exigir de los empresarios o profesionales la expedición y entrega de factura cuando ésta deba expedirse con arreglo a derecho.

Facturas de rectificación

Supuestos de rectificación.

Se deberá expedir una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos establecidos como obligatorios en los artículos 6 ó 7 del Reglamento de facturación. También será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible.

No tienen la consideración de facturas rectificativas las que se expidan en sustitución de facturas simplificadas expedidas con anterioridad, siempre que las mismas cumpliesen los requisitos reglamentarios.

La expedición de la factura rectificativa se efectuará tan pronto como el obligado a expedirlas tenga constancia de las circunstancias que obligan a su expedición, siempre y cuando no hubieran transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, de la fecha en que se hayan producido las circunstancias reguladas en el artículo 80 de la Ley del impuesto (modificación de la base imponible del impuesto).

Requisitos generales de las facturas de rectificación.

La rectificación se realizará mediante la expedición de una nueva factura en la que se harán constar los datos identificativos de la factura rectificada.

Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas.

Dicha factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen como obligatorios con carácter general.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, la base imponible y la cuota se pueden consignar bien indicando directamente el importe de la rectificación, sea el resultado positivo o negativo, o bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, siendo obligatorio en este último caso señalar el importe de la rectificación.

En todas las facturas rectificativas se hará constar su condición de documento rectificativo y la identificación de las facturas rectificadas.

No obstante, hay dos excepciones a estos requisitos:

1.º Cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías o de envases y embalajes y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura o factura simplificada, no será necesaria la expedición de una factura o factura simplificada rectificativa, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura que se expida por una operación posterior que tenga el mismo destinatario siempre que el tipo impositivo aplicable a todas las operaciones sea el mismo, con independencia de que el resultado sea positivo o negativo.

2.º Cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que se autoricen por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la especificación de las facturas rectificadas, y bastará la simple determinación del período a que se refieran.

Obligaciones en materia de Libros Registro en el IVA

En este capítulo se recogen las obligaciones de registro de los sujetos pasivos acogidos al régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido. Para ver las variaciones en materia de registro de los regímenes especiales del Impuesto, ver capítulos 6 y 7 de este Manual.

Obligaciones contables de los sujetos pasivos

Los empresarios o profesionales, sujetos pasivos del IVA, han de llevar los siguientes Libros Registros:

1º Libro Registro de facturas expedidas.

2º Libro Registro de facturas recibidas.

3º Libro Registro de bienes de inversión.

4º Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

5º Libros Registro especiales:

- Libro Registro de operaciones realizadas en el régimen simplificado
- Libro Registro de operaciones realizadas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Recibos expedidos que justifican el reintegro de las compensaciones en la adquisición de bienes o servicios a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Libro Registro de operaciones realizadas en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección
- Registro de las operaciones incluidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.

Los libros o registros que, en cumplimiento de sus obligaciones fiscales o contables deban llevar los sujetos pasivos, pueden ser utilizados a efectos del IVA, siempre que se ajusten a los requisitos establecidos.

Si los sujetos pasivos son titulares de diversos establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto y no tienen la obligación de llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica pueden llevar, en cada uno de estos establecimientos, los Libros registro, en los que anotarán por separado las operaciones efectuadas desde dichos establecimientos, siempre que los asientos resúmenes de los mismos se trasladen a los correspondientes Libros registros generales que deberán llevarse en el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria puede autorizar la sustitución de estos Libros Registro por sistemas de registro diferentes, así como la modificación de los requisitos exigidos para las anotaciones registrales, siempre que respondan a la organización administrativa y contable de los sujetos pasivos y quede garantizada la comprobación de sus obligaciones tributarias.

Requisitos si los libros son llevados por medios electrónicos e informáticos:

Los empresarios o profesionales que utilicen medios electrónicos e informáticos para gestionar la facturación, la contabilidad y la generación de libros y registros fiscalmente exigibles deberán conservar en soporte electrónico, durante el período de prescripción, los ficheros, las bases de datos y los programas necesarios que permitan un acceso completo y sin demora justificada a los mismos, posibilitando el adecuado control.

Libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria:

La obligación de llevar los Libros registro de facturas expedidas, recibidas, bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias, debe cumplirse para determinad colectivo de sujetos pasivos por vía electrónica, a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Este sistema de llevanza de los Libros registro es conocido como "Suministro Inmediato de Información", y el colectivo obligado está integrado de acuerdo con lo previsto en el artículo 62.6 del RIVA:

- Con carácter obligatorio: por los sujetos pasivos que tengan periodo de liquidación del IVA mensual:
    - Inscritos en el REDEME (Registro de Devolución Mensual del IVA)
    - Grandes Empresas (facturación superior a 6.010.121,04 €)
    - Grupos de IVA
- Con carácter voluntario: por aquellos sujetos pasivos que, no estando obligados, decidan acogerse al mismo. Para ello podrán ejercer esta opción en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. En el ejercicio 2.017 la opción se ha podido ejercer durante el mes de junio.

  Esta obligación de llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica entró en vigor el 1 de julio de 2.017.

  No obstante respecto a las facturas y registros correspondientes al primer semestre existe la obligación de remitir la información de acuerdo con el contenido de los libros correspondiente a la normativa inmediatamente anterior, durante el periodo comprendido entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2.017. Esta obligación se entiende cumplida para los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual en tanto que han tenido que presentar la declaración informativa con el contenido de los libros, modelo 340.

Excepciones a la obligación de llevanza de libros

Están exonerados de llevar Libros registro los sujetos pasivos ocasionales por realizar entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos. Existen particularidades en los regímenes especiales recogidas en los capítulos 6 y 7 de este Manual.

Los Libros Registro del IVA

Libro Registro de facturas expedidas.

- **Contenido Libro registro de facturas expedidas**

Deben anotarse:

Las facturas expedidas, incluso las relativas a operaciones exentas y de autoconsumo.

El artículo 63.3 del RIVA establece el contenido del libro registro de las facturas expedidas, no obstante debe advertirse que la información a recoger en este libro es mayor en el caso de tratarse de sujetos pasivos obligados a llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica.

Con carácter general en el libro registro de facturas expedidas deberá se consignarse el número de factura y, en su caso, serie, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del destinatario, base imponible de las operaciones, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA y, en su caso, el tipo impositivo y la cuota tributaria.

De acuerdo a esta redacción, el contenido de los asientos que conforman el libro registro de facturas expedidas (sin perjuicio de las autorizaciones relativas a la documentación de las operaciones y de registro, concedidas por el Departamento de Gestión Tributaria en el ejercicio de sus competencias) será el siguiente:

(1) N.º (y serie)	Fecha de expedición	**(2)** Fecha de realización operaciones	**(3)** Apellidos y nombre, razón social o denominación completa del destinatario	**(3)** NIF del destinatario	**(4)** BI	**(5)** Tipo	**(5)** Cuota

(1) En su caso, podrán expedirse facturas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen. No obstante, será obligatoria la expedición en series específicas en los casos previstos en el artículo 6.1.a) del Reglamento de facturación.

(2) Si es distinta a la de expedición.

(3) Este dato no es necesario en las facturas simplificadas salvo en los supuestos del artículo 7 apartados 2 y 3 del Reglamento de facturación.

(4) De acuerdo a los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA.

(5) En su caso, si se trata de operaciones sujetas y no exentas.

Tal y como se ha mencionado en el capítulo 6 de este Manual, si la operación se ha efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja, se deberán incluir adicionalmente las menciones a la fecha de cobro (parcial o total), el importe cobrado y el medio de cobro utilizado.

Para los sujetos pasivos que tengan la obligación de llevar los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, de forma adicional al contenido recogido en los párrafos anteriores, deberá incluirse el siguiente detalle por cada registro de factura expedida:

- Tipo de factura expedida, indicando si se trata de una factura completa o, simplificada, factura rectificativa, así como el motivo e importes correspondientes a la rectificación, factura emitida en sustitución de facturas simplificadas expedidas con anterioridad, así como si el registro responde a un asiento resumen de facturas o si la factura ha sido expedida por el destinatario o por un tercero.

  La identificación de las facturas rectificadas y sustituidas resulta opcional a los meros efectos de registro en los Libros, sin perjuicio de que su identificación sea obligatoria en la factura en sí misma.
- Identificación, en su caso, de si se trata de una rectificación registral a que se refiere el artículo 70 de este Reglamento.
- Descripción de las operaciones.
- Las menciones correspondientes a los regímenes especiales de oro de inversión, grupo de entidades (nivel avanzado), agencia de viajes, bienes usados, objetos de arte o de antigüedades y objetos de colección, criterio de caja, así como las menciones a que se trata de una operación exenta y, en su caso, la referencia al precepto que ampara la exención, que la misma es objeto de inversión del sujeto pasivo, que la misma se ha expedido en virtud de una autorización en materia de facturación o registrado al amparo de una autorización en materia de simplificación de registro.

Cada una de esta tipologías de factura y de regímenes especial o menciones en la factura debe informarse atendiendo a las claves y especificaciones recogidas en el Anexo I de la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Como consecuencia de la eliminación de otras obligaciones formales (modelo 347, modelo 340 y modelo 390), se deben informar una serie de cuestiones adicionales a las tradicionalmente informadas en los libros registro. Esta información que se desarrolla a través de la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, es la siguiente:

- Las agencias de viajes deberán identificar las facturas que documenten las prestaciones de servicios en cuya contratación intervengan como mediadoras en nombre y por cuenta ajena que cumplan con los requisitos a que se refiere la disposición adicional cuarta del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Se debe identificar las facturas emitidas por operaciones de arrendamiento de locales de negocios. Además si el arrendamiento no está sujeto a retención debe informarse de las referencias catastrales y de los datos necesarios para la localización de los inmuebles arrendados.
- Identificación de los cobros por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados efectuados por sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen las de cobro.
- Importes que se perciban en contraprestación por transmisiones de inmuebles, efectuadas o que se deban efectuar, que constituyan entregas sujetas en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Estos importes percibidos deben entenderse como importes devengados a efectos de su registro.

Por último también debe informarse en este libro registro, pero solo con carácter anual, durante los treinta primeros días del mes de enero siguiente al ejercicio al que se refieran, y de forma agrupada:

- Los importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico durante el ejercicio de una misma persona o entidad.
- Las entidades aseguradoras deberán informar de las operaciones de seguros, en los mismos términos que venían informando en las declaraciones informativas, modelo 347 y 340, por los importes de las primas o contraprestaciones percibidas.

En el Libro registro de facturas expedidas se debe anotar, una por una, las facturas expedidas. No obstante, según establece el artículo 63.4 del RIVA, podrán:

- Agruparse en asientos resúmenes las facturas expedidas en la misma fecha y numeradas correlativamente (recuérdese que, cuando se documenten las operaciones efectuadas en un mismo año mediante facturas ordinarias y simplificadas, será obligatoria la expedición mediante series separadas de unas y otras, arts. 6 y 7 del Reglamento de facturación), siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:
    1) Que en los documentos objeto del asiento resumen no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme a lo dispuesto en el Reglamento de facturación.
    2) Que el devengo de las operaciones documentadas se haya producido dentro de un mismo mes natural.

       En los asientos resúmenes de las facturas se harán constar la fecha en que se hayan expedido, la base imponible global, el tipo impositivo, la cuota global y los números inicial y final de los documentos anotados.
- Dividir una sola factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a tipos distintos.

Igualmente, **deberán anotarse de forma separada**:

- Las facturas rectificativas.
- Las facturas que documenten las operaciones intragrupo que se realizan entre entidades que apliquen el nivel avanzado del Régimen Especial del grupo de entidades.

- **Plazos de registro libro registro de facturas expedidas**

Con carácter general se establece que las operaciones objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registros en el momento en que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario.

No obstante, las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo respecto de las cuales no se expidan facturas deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de la realización de las operaciones o de la expedición de los documentos, siempre que este plazo sea menor que el señalado en el apartado anterior.

Para los sujetos pasivos que tengan la obligación de llevar los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, se establece un plazo específico de remisión:

La información correspondiente a las facturas expedidas, en el plazo de cuatro días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 164.dos de la Ley del Impuesto,

en cuyo caso, dicho plazo será de ocho días naturales. En ambos supuestos el suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del Impuesto correspondiente a la operación que debe registrarse.

A efectos del cómputo del plazo de estos cuatro u ocho días naturales, se excluirán los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.

Para el segundo semestre de 2.017 este plazo general de cuatro días será de ocho días naturales.[1]

Libro Registro de facturas recibidas.

- **Contenido Libro Registro de facturas recibidas.**

El artículo 64.4 del RIVA establece el contenido del libro registro de las facturas recibidas, no obstante debe advertirse que la información a recoger en este libro es mayor en el caso de tratarse de sujetos pasivos obligados a llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica.

Con carácter general, en el libro registro de facturas recibidas los empresarios o profesionales deberán numerar correlativamente todas las facturas, justificantes contables y documentos de aduanas correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, todo ello con independencia de que la operación este no sujeta, sujeta y no exenta o exenta.

Como veremos al analizar el contenido del libro registro de facturas recibidas llevado a través de la Sede electrónica, este número correlativo debe sustituirse por el número de la factura asignado por el emisor.

Dichos documentos se anotarán en el Libro Registro de facturas recibidas.

En particular, se anotarán las facturas correspondientes a las entregas que den lugar a las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto efectuadas por empresarios y profesionales.

Igualmente, deberán anotarse las facturas o justificantes contables expedidos por quien realizó la entrega de bienes o la prestación de servicios en los casos de inversión del sujeto pasivo.

Por último, deberán anotarse por separado las facturas rectificativas a que se refiere el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Según se establece en el artículo 64.4 del RIVA, en dicha anotación se consignará su número de recepción, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior y así conste en el citado documento, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado a su expedición, la base imponible, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA, y, en su caso, el tipo impositivo y la cuota tributaria.

De acuerdo a esta redacción, el contenido de los asientos que conforman el libro registro de facturas recibidas será el siguiente:

1 Disposición transitoria cuarta Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido

N.º de recepción	Fecha de expedición	Fecha de realización operaciones (si es distinta a la fecha de expedición)	Apellidos y nombre, razón social o denominación completa del obligado a expedir	NIF del obligado a expedir	BI (art. 78 y 79)	Tipo	Cuota

Tal y como se ha mencionado en el capítulo 6 de este Manual, si la operación se ha efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja, se deberán incluir adicionalmente las menciones a la fecha del pago (parcial o total), el importe pagado y el medio de pago utilizado.

Para los sujetos pasivos que tengan la obligación de llevar los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, de forma adicional al contenido recogido en los párrafos anteriores, deberá incluirse el siguiente detalle por cada registro de factura, justificante contable y documento de Aduanas correspondiente a bienes adquiridos o importados y a los servicios realizados en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, todo ello con independencia de que la operación este no sujeta, sujeta y no exenta o exenta, la siguiente información:

En primer lugar y como única diferencia de gran importancia, con la información coincidente recogida en el libro registro de factura recibidas tradicional, entendiendo por tal el no llevados a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, es que el número de recepción utilizado se sustituye por el número, y en su caso, serie que figure en la factura. En el caso de documentos de Aduanas el número de factura a consignar es el número del documento aduanero (DUA).

- Tipo de factura expedida, indicando si se trata de una factura completa o, simplificada, así como si el registro responde a un asiento resumen de facturas.
- Identificación, en su caso, de si se trata de una rectificación registral a que se refiere el artículo 70 de este Reglamento.
- Descripción de las operaciones.
- Las menciones correspondientes a los regímenes especiales de grupo de entidades (nivel avanzado), agencias de viajes, bienes usados, objetos de arte o de antigüedades y objetos de colección, criterio de caja, así como la mención a que la operación es objeto de inversión del sujeto pasivo, o que la misma se ha expedido en virtud de una autorización en materia de facturación o registrado al amparo de una autorización en materia de simplificación de registro.
- Cuota tributaria deducible correspondiente al periodo de liquidación en que se realiza la anotación. Las regularizaciones de las deducciones no se registran en el libro registro, sin perjuicio de que deban constar en las autoliquidaciones correspondientes.
- Periodo de liquidación en el que se registran las operaciones a que se refieren las facturas recibidas.
- Fecha de registro contable de la factura, del justificante contable o del documento de Aduanas.

Como consecuencia de la eliminación de otras obligaciones formales (modelo 347, modelo 340 y modelo 390), se deben informar una serie de cuestiones adicionales a las tradicionalmente informadas en los libros registro. Esta información que se desarrolla a través de la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, es la siguiente:

- Identificación de las facturas recibidas correspondientes a operaciones de arrendamiento de locales de negocio.
- Las persona o entidades a que se refiere el artículo 94.1 y 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deben informar de las adquisiciones de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional.

Por último también debe informarse en este libro registro, pero solo con carácter anual, durante los treinta primeros días del mes de enero siguiente al ejercicio al que se refieran, y de forma agrupada:

- Las agencias de viajes que expidan las facturas a que se refiere la disposición adicional cuarta del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, deberán informar de las prestaciones de servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea a que se refiere el apartado 7.b) de esta disposición adicional cuarta.
- Las entidades aseguradoras deberán igualmente informar de las operaciones de seguros, en los mismos términos que venían informando en las declaraciones informativas, modelo 347 y 340, por los importes de las indemnizaciones o prestaciones satisfechas.

Los documentos de facturación recibidos se anotarán uno a uno, pero se admite realizar un asiento resumen de las facturas recibidas en una misma fecha, en el que se harán constar los números inicial y final de las facturas recibidas asignados por el destinatario, siempre que procedan de un único proveedor, la suma global de la base imponible y la cuota impositiva global y si las operaciones se encuentran afectadas por el régimen especial del criterio de caja (incluyéndose en este caso la mención), siempre que el importe de las operaciones documentadas en las facturas agrupadas no exceda en su total conjunto de 6.000 euros, y en cada una de ellas de 500 euros, IVA no incluido.

Igualmente será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

- **Plazos de registro libro registro de facturas recibidas.**

Con carácter general deben anotarse por el orden en que se reciban, y dentro del período de liquidación en que proceda efectuar su deducción.

Para los sujetos pasivos que tengan la obligación de llevar los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, se establece además un plazo específico de remisión:

La información correspondiente a las facturas recibidas, debe suministrarse en un plazo de cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las operaciones correspondientes.

En el caso operaciones de importación, los cuatro días naturales se deberán computar desde que se produzca el registro contable del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas y en todo caso antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que se hayan incluido.

A efectos del cómputo del plazo de estos cuatro u ocho días naturales, se excluyen los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.

Para el segundo semestre de 2.017 este plazo general de cuatro días será de ocho días naturales.[1]

- **Libro Registro de bienes de inversión**

Deben llevarlo los sujetos pasivos que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión.

Contenido del libro. Se registrarán:

1.º Los bienes de inversión debidamente individualizados.

2.º Los datos precisos para identificar las facturas y documentos de Aduanas de cada bien.

3.º Para cada bien individualizado, la fecha del comienzo de su utilización, prorrata anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.

En los casos de transmisión de los bienes de inversión durante el período de regularización, se darán de baja del libro, anotando la referencia al asentamiento del libro registro de facturas expedidas que recoge dicha entrega, así como la regularización de la deducción efectuada con motivo de la misma.

Para los sujetos pasivos que tengan la obligación de llevar los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, el contenido de este libro es exactamente el mismo.

Para este colectivo los registros de este libro deberán remitirse dentro del plazo de presentación correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural.

- **Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias**

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar, además de los libros citados en los apartados anteriores, un libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

Operaciones intracomunitarias que deben anotarse:

1.º Envío o recepción de bienes para la realización de los informes periciales o trabajos mencionados en el artículo 70.Uno.7.º letra b) de la Ley 37/1992.

2.º Transferencias y adquisiciones intracomunitarias de bienes comprendidas en los artículos 9.3.º y 16.2.º, incluidas las contempladas en las excepciones de las letras e), f) y g) del artículo 9.3.º.

Para los sujetos pasivos que tengan la obligación de llevar los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, el contenido de este libro es exactamente el mismo.

- **Plazos de registro libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.**

Con carácter general deben anotarse en el plazo de 7 días desde el momento de inicio de la expedición o transporte de los bienes a que se refieren.

Para los sujetos pasivos que tengan la obligación de llevar los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, se establece además un plazo específico de remisión:

1 Disposición transitoria cuarta Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido

La información de las operaciones a registrar en este libro, debe remitirse en un plazo de cuatro días naturales, desde el momento de inicio de la expedición o transporte, o en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren.

A efectos del cómputo del plazo de estos cuatro u ocho días naturales, se excluyen los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.

Para el segundo semestre de 2.017 este plazo general de cuatro días será de ocho días naturales.[(1)]

Datos que deben constar:

1º Operación y fecha.

2º Descripción de los bienes con referencia a la factura de adquisición o título de posesión.

3º Otras facturas o documentación relativas a las operaciones de que se trate.

4º Identificación del destinatario o remitente, indicando su NIF-IVA, razón social y domicilio.

5º Estado miembro de origen o destino de los bienes.

6º Plazo que, en su caso, se haya fijado para la realización de las operaciones.

Contenido de los documentos registrales

Los Libros Registro deben permitir determinar con precisión en cada período de liquidación:

- El importe total del IVA repercutido a sus clientes (y, en su caso, el importe cobrado).
- El importe total del impuesto soportado por sus adquisiciones o importaciones de bienes o por los servicios recibidos o, en su caso, por los autoconsumos que realice (y, en su caso, el importe cobrado).
- La situación de los bienes a que se refieren las operaciones que deben constar en el Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias, en tanto no tenga lugar el devengo de las entregas o adquisiciones intracomunitarias.

Requisitos formales

Los libros registro deben llevarse:

- Con claridad y exactitud.
- Por orden de fechas.
- Sin espacios en blanco, interpolaciones, raspaduras ni tachaduras. En el Libro Registro de bienes de inversión se dejarán espacios en blanco en previsión de los posibles cálculos y ajustes de la prorrata definitiva.
- Los errores u omisiones deben salvarse a continuación inmediatamente que se adviertan.
- Las anotaciones deberán ser hechas expresando los valores en euros, debiendo efectuarse la conversión cuando la factura se hubiese expedido en una divisa distinta.
- Las páginas deben estar numeradas correlativamente.

1 Disposición transitoria cuarta Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido

No obstante lo anterior, los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica, deben llevarse atendiendo a las especificaciones normativas y técnicas desarrolladas en la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo.

El procedimiento establecido para realizar el suministro será:

- Mediante los servicios web basados en el intercambio de mensajes en formato XML. Cada uno de estos mensajes contendrá un número máximo de registros de facturación por envío. Este número máximo será el que se defina en la Sede electrónica de la AEAT en Internet. (Actualmente este número máximo de registros por cada envío es de 10.000, no obstante el número de envíos es ilimitado).

  Solo se pueden realizar envíos con certificado electrónico, incluidos los certificados electrónicos de sello.

- Mediante la utilización del formulario web. Se permitirá el suministro de los registros de facturación de forma individual. Los envíos se pueden realizar con certificado electrónico, y en su caso con cl@ve PIN (persona física titular del libro o apoderada).

Rectificación de las anotaciones contables

Procederá cuando se hubiera incurrido en algún error material al efectuar las anotaciones registrales.

En los Libros registro no llevados a través de la Sede electrónica la rectificación debe realizarse en un asiento o grupo de asientos único diferenciado del resto de anotaciones al finalizar cada período de liquidación mediante una anotación o grupo de anotaciones que permita determinar, para cada período de liquidación, el correspondiente impuesto devengado y soportado, una vez practicada dicha rectificación.

Si se trata de bienes de inversión y las rectificaciones afectan a la regularización de deducciones, se anotarán en el Libro Registro de bienes de inversión junto a la anotación del bien a que se refieran.

En los libros registro llevados a través de la Sede electrónica, estas rectificaciones implicarán "rectificaciones registrales" debiendo informarse con una clave específica de acuerdo a las especificaciones recogidas en el Anexo I de la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo.

Declaración informativa art. 36 RGAT

Con la entrada en vigor del Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, se modifica el artículo 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Hasta julio de 2.017 esta declaración informativa debía presentarse por los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido inscritos en el registro de devolución mensual así como por los sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario inscritos en el registro de devolución mensual.

La modificación reglamentaria acontecida implica que con efectos para los periodos de julio de 2.017 y siguientes desaparece para los sujetos pasivos de IVA la obligación de presentar esta declaración informativa sobre los libros registro, modelo 340, como consecuencia de la

obligatoriedad de llevar los Libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En la medida en que los sujetos pasivos de IVA hubieran tenido que presentar esta declaración informativa, modelo 340, se entenderá cumplida la obligación de remitir los registros de facturación correspondientes al primer semestre de 2.017.

Cuestiones más frecuentes planteadas en este capítulo

¿Tiene obligación de facturar un agricultor que está en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca?

Con carácter general, no. Los agricultores no tienen que expedir documentos de facturación, sólo tienen que firmar los recibos que expida el destinatario de sus operaciones. No obstante, se deberá expedir factura en todo caso en las entregas de inmuebles.

Una empresa fabrica dos productos diferentes ¿puede utilizar una numeración correlativa y una serie para cada producto?

Sí, la empresa puede establecer series diferentes de facturas, especialmente pero no exclusivamente, cuando existen diversos centros de facturación.

¿Están autorizados a expedir facturas simplificadas los restaurantes, con carácter general?

Pueden darse dos situaciones:

- Si tributan por el régimen simplificado en el IVA están exonerados de la obligación de facturar, salvo por las transmisiones de activos fijos.
- En otro caso, los restaurantes pueden expedir facturas simplificadas (con el contenido del artículo 7.1 del Reglamento de facturación), sin necesidad de solicitar autorización previa, cuando su importe no supere los 3.000 euros, IVA incluido.

No obstante, cuando el destinatario sea empresario o profesional o cuando lo exija para el ejercicio de un derecho de naturaleza tributaria, la factura simplificada deberá incluir adicionalmente, los datos a que se refiere el artículo 7.2 del Reglamento de facturación.

¿Durante cuánto tiempo debe conservarse la factura de compra de un edificio?

Si se comienza a utilizar el mismo año de la adquisición, debe conservarse durante 14 años: el año de compra, los 9 años siguientes por ser el período de regularización y los 4 siguientes.

Si se comienza a utilizar en años posteriores a la adquisición, debe tenerse en cuenta que el período de regularización comienza el año de utilización y que deben incrementarse los años en que deben conservarse las facturas.

¿En el Libro Registro de facturas recibidas debe anotarse cada factura separadamente?

No, puede hacerse un asiento resumen de las facturas recibidas en la misma fecha, siempre que procedan de un único proveedor, el importe de cada factura no supere 500 euros, IVA excluido, y que el importe conjunto no exceda de 6.000 euros, IVA no incluido.

¿Un sujeto pasivo inscrito en REDEME de IVA durante el ejercicio 2017 tiene obligación de presentar la declaración informativa sobre el contenido de los libros registro, modelo 340?

A partir del periodo correspondiente a julio de 2.017 ya no tiene obligación de presentar esta declaración informativo, modelo 340, puesto que deben llevar sus libros registro de IVA a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria.

¿Qué sujetos pasivos deben llevar los Libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria?

Este sistema de llevanza de los Libros registro, conocido como Suministro Inmediato de Información, es obligatorio para los sujetos pasivos que tengan periodo de liquidación del IVA mensual:

- o Inscritos en el REDEME (Registro de Devolución Mensual del IVA)
- o Grandes Empresas a efectos del IVA (sujetos pasivos con un volumen de operaciones a efectos del IVA en el año natural inmediato anterior superior a 6.010.121,04 €)
- o Grupos de IVA

Con carácter voluntario podrán también llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica aquellos sujetos pasivos que, no estando obligados, decidan acogerse al mismo. Para ello podrán ejercer esta opción en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. En el ejercicio 2.017 la opción se ha podido ejercer durante el mes de junio.

Esta obligación de llevar los Libros registro a través de la Sede electrónica entró en vigor el 1 de julio de 2.017.

Un sujeto pasivo de IVA cuyas operaciones estén exclusivamente exentas de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley del Impuesto y tenga un volumen de operaciones a efectos del IVA en el año natural inmediato anterior superior a 6.010.121,04 € ¿debe llevar sus libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria?

Sí, está obligado a llevar sus libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria. (Consulta de la Dirección General de Tributos V1588-17).

Si bien, no será necesaria la llevanza de libro registro de facturas expedidas cuando no tenga la obligación de expedir factura por todas sus operaciones, de conformidad con lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, sí que tienen la obligación de llevar el libro registro de facturas recibidas, con carácter general, con independencia que la actividad realizada se encuentre totalmente exenta del Impuesto y sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios para dicha actividad.

Apéndice normativo

Sumario

LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO DEL 29).

JUAN CARLOS I

REY DE ESPAÑA

A todos los que la presente vieren y entendieren.

Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente Ley:

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

1. FUNDAMENTOS DE LA MODIFICACIÓN DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

La creación del Mercado interior en el ámbito comunitario implica la supresión de las fronteras fiscales y exige una regulación nueva y específica, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de las operaciones intracomunitarias, así como una mínima armonización de los tipos impositivos del Impuesto y una adecuada cooperación administrativa entre los Estados miembros.

En este sentido, el Consejo de las Comunidades Europeas ha aprobado la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, sobre la armonización de los tipos impositivos y ha dictado el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, relativo a la cooperación que deben prestarse las Administraciones tributarias, creando con ello un cuadro normativo que debe incorporarse a nuestra legislación por imperativo del Tratado de Adhesión a las Comunidades Europeas.

Por otra parte, la experiencia acumulada durante los siete años de vigencia del IVA ha puesto de manifiesto la necesidad de introducir determinadas modificaciones en su legislación, para solucionar algunos problemas técnicos o simplificar su aplicación.

Todo ello determina una profunda modificación de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido que justifica la aprobación de una nueva Ley reguladora de dicho Impuesto, para incorporar las mencionadas disposiciones comunitarias y las modificaciones aludidas de perfeccionamiento de la normativa.

2. LA CREACIÓN DEL MERCADO INTERIOR.

El artículo 13 del Acta única ha introducido en el Tratado CEE el artículo 8 A, según el cual «la Comunidad adoptará las medidas destinadas a establecer progresivamente el Mercado interior, en el transcurso de un período que terminará el 31 de diciembre de 1992».

La creación del Mercado interior, que iniciará su funcionamiento el día 1 de enero de 1993, supone, entre otras consecuencias, la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de los controles en frontera, lo que exigiría regular las operaciones intracomunitarias como las realizadas en el interior de cada Estado, aplicando el principio de tributación en origen, es decir, con repercusión del tributo de origen al adquirente y deducción por éste de las cuotas soportadas, según el mecanismo normal del Impuesto.

Sin embargo, los problemas estructurales de algunos Estados miembros y las diferencias, todavía importantes, de los tipos impositivos existentes en cada uno de ellos, incluso después de la armonización, han determinado que el pleno funcionamiento del Mercado interior, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sólo se alcance después de superada una fase previa definida por el régimen transitorio.

En el régimen transitorio, que tendrá, en principio, una duración de cuatro años, se reconoce la supresión de fronteras fiscales, pero se mantiene el principio de tributación en destino con carácter general. Al término del indicado período, el Consejo de las Comunidades deberá adoptar las decisiones pertinentes sobre la aplicación del régimen definitivo o la continuación del régimen transitorio.

A) Regulación jurídica del régimen transitorio.

El régimen transitorio, regulado en la mencionada Directiva 91/680/CEE, se construye sobre cuatro puntos fundamentales:

1º. La creación del hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes.

La abolición de fronteras fiscales supone la desaparición de las importaciones entre los Estados miembros, pero la aplicación del principio de tributación en destino exige la creación de este hecho imponible, como solución

técnica que posibilita la exigencia del tributo en el Estado miembro de llegada de los bienes.

Este nuevo hecho imponible se configura como la obtención del poder de disposición, efectuada por un sujeto pasivo o persona jurídica que no actúe como tal, sobre un bien mueble corporal objeto de una transmisión realizada por un sujeto pasivo, siempre que dicho bien se expida o transporte de un Estado miembro a otro.

2º. Las exenciones de las entregas intracomunitarias de bienes.

En las transacciones entre los Estados miembros es de gran importancia la delimitación de las exenciones de las entregas de bienes que se envían de unos Estados a otros, al objeto de que, en la operación económica que se inicia en uno de ellos y se ultima en otro, no se produzcan situaciones de no imposición o, contrariamente, de doble tributación.

Las entregas intracomunitarias de bienes estarán exentas del Impuesto cuando se remitan desde un Estado miembro a otro, con destino al adquirente, que habrá de ser sujeto pasivo o persona jurídica que no actúe como tal. Es decir, la entrega en origen se beneficiará de la exención cuando dé lugar a una adquisición intracomunitaria gravada en destino, de acuerdo con la condición del adquirente.

El transporte es un servicio fundamental en la configuración de las operaciones intracomunitarias: la exención de la entrega en origen y el gravamen de la adquisición en destino se condicionan a que el bien objeto de dichas operaciones se transporte de un Estado miembro a otro.

El transporte en el tráfico intracomunitario se configura como una operación autónoma de las entregas y adquisiciones y, contrariamente a la legislación anterior, no está exento del Impuesto, pero en conjunto resulta mejor su régimen de tributación, porque las cuotas soportadas se pueden deducir y se evitan las dificultades derivadas de la justificación de la exención.

3º. Los regímenes particulares.

Dentro del régimen transitorio se establecen una serie de regímenes particulares que servirán para impulsar la sustitución del régimen transitorio por el definitivo. Son los siguientes:

a) el de viajeros, que permite a las personas residentes en la Comunidad adquirir directamente, en cualquier Estado miembro, los bienes personales que no constituyan expedición comercial, tributando únicamente donde efectúen sus compras;

b) el de personas en régimen especial (agricultores, sujetos pasivos que sólo realicen operaciones exentas y personas jurídicas que no actúen como sujetos pasivos), cuyas compras tributan en origen cuando su volumen total por año natural no sobrepase ciertos límites (para España, 10.000 Ecus);

c) el de ventas a distancia, que permitirá a las citadas personas en régimen especial y a las personas físicas que no tienen la condición de empresarios o profesionales, adquirir indirectamente, sin desplazamiento físico, sino a través de catálogos, anuncios, etc., cualquier clase de bienes, con tributación en origen, si el volumen de ventas del empresario no excede, por año natural de ciertos límites (en España, 35.000 Ecus); y

d) el de medios de transporte nuevos, cuya adquisición tributa siempre en destino, aunque se haga por las personas en régimen especial o que no tengan la condición de empresarios o profesionales y aunque el vendedor en origen tampoco tenga la condición de empresario o profesional. La especial significación de estos bienes en el mercado justifica que, durante el régimen transitorio, se aplique, sin excepción, el principio de tributación en destino.

4º. Las obligaciones formales.

La supresión de los controles en frontera precisa una más intensa cooperación administrativa, así como el establecimiento de obligaciones formales complementarias que permitan el seguimiento de las mercancías objeto de tráfico intracomunitario.

Así, se prevé en la nueva reglamentación que todos los operadores comunitarios deberán identificarse a efectos del IVA en los Estados miembros en que realicen operaciones sujetas al Impuesto; que los sujetos pasivos deberán presentar declaraciones periódicas, en las que consignarán separadamente las operaciones intracomunitarias y declaraciones anuales con el resumen de las entregas efectuadas con destino a los demás Estados miembros, para posibilitar a las Administraciones la confección de listados recapitulativos de los envíos que, durante cada período, se hayan realizado desde cada Estado miembro con destino a los demás y, asimismo, se prevé la obligación de una contabilización específica

de determinadas operaciones intracomunitarias (ejecuciones de obra, transferencias de bienes) para facilitar su seguimiento.

B) La armonización de tipos impositivos.

La Directiva 97/77/CEE, de 19 de octubre, ha dictado las normas relativas a dicha armonización que, fundamentalmente, se concreta de la siguiente forma:

1º. Se establece una lista de categorías de bienes y servicios que pueden disfrutar del tipo reducido, en atención a su carácter social o cultural.

Es una lista de «máximos», que no puede superarse por los Estados miembros.

2º. Los Estados miembros deberán aplicar un tipo general, igual o superior al 15% y podrán aplicar uno o dos tipos reducidos, iguales o superiores al 5%, para los bienes y servicios de la mencionada lista.

3º. Se reconocen los derechos adquiridos en favor de los Estados miembros que venían aplicando el tipo cero o tipos inferiores al reducido y se admiten ciertas facultades para aquellos otros que se vean obligados a subir más de dos puntos su tipo normal para cumplir las exigencias de armonización, como ocurre con España.

Aunque estas normas no definen un marco totalmente estricto de armonización, representan un avance importante en relación con la situación actual.

C) El comercio con terceros países.

La creación del Mercado interior supone también otros cambios importantes en la legislación comunitaria, que afectan, particularmente, a las operaciones de comercio exterior y que han determinado las correspondientes modificaciones de la Sexta Directiva, recogidas igualmente en la Directiva 91/680/CEE.

Como consecuencia de la abolición de fronteras fiscales, el hecho imponible importación de bienes sólo se produce respecto de los bienes procedentes de terceros países, mientras que la recepción de bienes procedentes de otros Estados miembros de la Comunidad configuran las adquisiciones intracomunitarias.

También se modifica la tributación de las entradas de bienes para ser introducidas en áreas exentas o al amparo de regímenes suspensivos.

En la legislación precedente, dichas operaciones se definían como importaciones de bienes, si bien gozaban de exención mientras se cumplían los requisitos que fundaban la autorización de las citadas situaciones o regímenes. En la nueva legislación fiscal comunitaria, dichas operaciones no constituyen objeto del Impuesto y, consecuentemente, no se prevé la exención de las mismas. Según la nueva regulación, la importación se produce en el lugar y momento en que los bienes salen de las citadas áreas o abandonan los regímenes indicados.

Asimismo, la abolición de las fronteras fiscales obliga a configurar las exenciones relativas a las exportaciones como entregas de bienes enviados o transportados fuera de la Comunidad y no cuando se envían a otro Estado miembro. En este último caso, se producirán las entregas intracomunitarias de bienes, que estarán exentas del Impuesto cuando se den las circunstancias detalladas anteriormente.

3. MODIFICACIONES DERIVADAS DE LA CREACIÓN DEL MERCADO INTERIOR.

La adaptación de nuestra legislación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las nuevas disposiciones comunitarias implica una amplia modificación de la misma.

En esta materia, debe señalarse que la mencionada Directiva 91/680/CEE modifica la Sexta Directiva en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluyendo en uno solo de sus Títulos, el VIII bis, toda la normativa correspondiente al régimen transitorio.

Contrariamente, la nueva Ley del IVA ha preferido utilizar una metodología distinta, regulando en cada uno de sus Títulos la materia correspondiente a cada hecho imponible. Así, el Título I, relativo a la delimitación del hecho imponible, dedica un capítulo a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, otro a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y otro a las importaciones; el Título II, regulador de las exenciones, consagra cada uno de sus capítulos a la configuración de las exenciones relativas a cada hecho imponible y así sucesivamente.

De esta manera se consigue un texto legal más comprensible que, dentro de la complejidad del régimen transitorio comunitario, evita la abstracción de la solución de la directiva y

proporciona mayor simplificación y seguridad jurídica al contribuyente.

La incorporación de las modificaciones introducidas por la Directiva 91/680/CEE afectan, en primer lugar a la configuración de las importaciones, referidas ahora exclusivamente a los bienes procedentes de terceros países, lo que determina la total modificación del Título II de la Ley anterior para adaptarse al nuevo concepto de este hecho imponible. En él sólo se comprenden ya las entradas de bienes de procedencia extracomunitaria y se excluyen las entradas de bienes para ser introducidos en áreas exentas o al amparo de regímenes suspensivos.

Las conclusiones de armonización en materia de tipos impositivos obligan también a la modificación del Título III de la Ley precedente.

En aplicación de dichas conclusiones, se suprime el tipo incrementado, se mantienen los actuales tipos general del 15 por ciento y reducido del 6 por ciento, aunque respecto de este último se realizan los ajustes necesarios para respetar el cuadro de conclusiones del Consejo Ecofín en esta materia.

Igualmente, en uso de las autorizaciones contenidas en las normas intracomunitarias, se establece un tipo reducido del 3 por ciento para determinados consumos de primera necesidad.

El Título IV relativo a las deducciones y devoluciones se modifica para recoger las normas relativas a las operaciones intracomunitarias; el Título V, correspondiente a los regímenes especiales, tiene también importantes cambios para adaptarse al régimen transitorio y lo mismo ocurre con los Títulos reguladores de las obligaciones formales y de la gestión del Impuesto que deben adaptarse al nuevo régimen de obligaciones y cooperación administrativa.

En relación con las obligaciones formales, la presente Ley da cobertura a la exigencia de las obligaciones derivadas de la supresión de los controles en frontera, cuya precisión deberá hacerse por vía reglamentaria.

Finalmente, la creación del nuevo hecho imponible «adquisición intracomunitaria de bienes» exige una regulación específica del mismo, adaptada a la nueva Directiva, estableciendo las normas que determinen la realización del hecho imponible, las exenciones, lugar de realización, devengo, sujeto pasivo y base imponible aplicables a las referidas adquisiciones.

4. MODIFICACIONES PARA PERFECCIONAR LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO.

La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido durante los últimos siete años ha puesto de manifiesto la necesidad de introducir también otros cambios para perfeccionar su regulación o simplificar su gestión, lo que afecta principalmente a las cuestiones siguientes:

1. Incorporación de normas reglamentarias.

Resulta procedente incorporar a la Ley algunos preceptos reglamentarios de la normativa anterior, para dejar a nivel reglamentario únicamente las previsiones relativas a las obligaciones formales y a los procedimientos correspondientes al ejercicio de los derechos reconocidos al contribuyente y al desarrollo de la gestión del Impuesto.

En particular, deben incorporarse a la Ley las normas que contribuyan a delimitar el hecho imponible y las exenciones, que figuraban en el Reglamento del Impuesto.

2. Territorialidad del Impuesto.

La aplicación del régimen transitorio en las operaciones intracomunitarias, con un régimen jurídico específico para los intercambios de bienes entre dos puntos del territorio comunitario del sistema común del IVA, exige delimitar con precisión este territorio, indicando las zonas o partes de la Comunidad que se excluyen de él, aunque estén integradas en la Unión Aduanera: estas zonas tendrán, a efectos del IVA, la consideración de terceros países.

En nuestro territorio nacional, Canarias, Ceuta y Melilla están excluidas del ámbito de aplicación del sistema armonizado del IVA, aunque Canarias se integra en la Unión Aduanera.

3. Las transmisiones globales.

La regulación de este beneficio en la legislación anterior no estaba suficientemente armonizada con la Sexta Directiva, que prevé en estos casos la subrogación del adquirente en la posición del transmitente respecto de los bienes adquiridos.

Por ello, debe perfeccionarse esta regulación, reconociendo la subrogación del adquirente en cuanto a la regularización de los

bienes de inversión y en lo que se refiere a la calificación de primera o segunda entrega de las edificaciones comprendidas en las transmisiones globales o parciales, evitándose así distorsiones en el funcionamiento del Impuesto.

4. Actividades de los Entes públicos.

La no sujeción de las operaciones realizadas por los Entes públicos adolecía de cierta complejidad y la interpretación literal de las disposiciones que la regulaban podía originar consecuencias contrarias a los principios que rigen la aplicación del Impuesto.

Era, por tanto, necesario aclarar este precepto y precisar el alcance del beneficio fiscal para facilitar la uniformidad de criterios y evitar soluciones que distorsionen la aplicación del tributo.

En este sentido, la nueva Ley establece criterios más claros, refiriendo la no sujeción a las actividades realizadas por los Entes públicos y no a las operaciones concretas en que se manifiestan las mismas y definiendo como actividad no sujeta aquélla cuyas operaciones principales (las que representen más del 80% de los ingresos), se realicen sin contraprestación o mediante contraprestación tributaria.

5. Derechos reales sobre bienes inmuebles.

En relación con las entregas de bienes, se modifica la Ley anterior para disponer que la constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute sobre bienes inmuebles constituyen prestaciones de servicios, al objeto de dar a estas operaciones el mismo tratamiento fiscal que corresponde al arrendamiento de bienes inmuebles, que tiene un significado económico similar a la constitución de los mencionados derechos reales.

6. Renuncia a las exenciones.

Para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, la nueva Ley, dentro de las facultades que concede la Sexta Directiva en esta materia, concede a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de determinadas operaciones relativas a inmuebles que tienen reconocida la exención del Impuesto, concretamente, las entregas de terrenos no edificables, las entregas de terrenos a las Juntas de Compensación y las adjudicaciones efectuadas por dichas Juntas y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

No obstante, considerando que el efecto que se persigue es permitir el ejercicio de las deducciones, la renuncia a la exención sólo procede cuando el destinatario de las operaciones exentas es sujeto pasivo con derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

7. Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones.

En este capítulo tienen una particular importancia las exenciones de las operaciones relativas a los buques y aeronaves afectos a la navegación internacional.

La presente Ley, sin apartarse de los postulados de la normativa comunitaria, ha simplificado la delimitación de estas exenciones para facilitar su aplicación: la afectación definitiva a las navegaciones internacionales se alcanza en función de los recorridos efectuados en el año o año y medio siguiente a la entrega, transformación, adquisición intracomunitaria o importación de los buques o aeronaves, suprimiéndose la exigencia establecida por la legislación anterior de continuar en dicha afectación durante los quince años siguientes, con las consiguientes y complicadas regularizaciones que pudieran originarse.

El incumplimiento de los requisitos que determinan la afectación producirá el hecho imponible importación de bienes.

8. Rectificación de las cuotas repercutidas.

Para facilitar la regularización del Impuesto en los casos de error de hecho o de derecho, de variación de las circunstancias determinantes de su cuantía o cuando las operaciones queden sin efecto, se eleva a cinco años el plazo para rectificar las cuotas repercutidas, complementando esta regulación con la relativa a la rectificación de las deducciones, que permite al sujeto pasivo modificar dichas deducciones durante el plazo del año siguiente a la recepción de la nueva factura.

Sin embargo, por razones operativas y de control, se exceptúan de la posibilidad de rectificación las cuotas repercutidas a destinatarios que no actúen como empresarios o profesionales y, para evitar situaciones de fraude, se exceptúan también las rectificaciones de cuotas derivadas de actuaciones inspectoras cuando la conducta del sujeto pasivo sea merecedora de sanción por infracción tributaria.

9. Deducciones.

En materia de deducciones, ha sido necesario introducir los ajustes correspondientes al

nuevo hecho imponible (adquisiciones intracomunitarias), configurándolo como operación que origina el derecho a la deducción.

También se han introducido cambios en relación con las limitaciones del derecho a deducir, para recoger los criterios del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en esta materia, que ha reconocido recientemente el derecho a deducir en favor de los contribuyentes que utilicen parcialmente los bienes y servicios hoy excluidos en el desarrollo de sus actividades empresariales.

La complejidad de la regularización de las deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad ha propiciado también otros cambios en su regulación, con fines de simplificación.

Así, en la nueva normativa, sólo se precisa realizar una única regularización para las existencias y bienes de inversión que no sean inmuebles, completándose con otra regularización para estos últimos bienes cuando, desde su efectiva utilización, no hayan transcurrido diez años; y, para evitar economías de opción, se exige que el período transcurrido entre la solicitud de devoluciones anticipadas y el inicio de la actividad no sea superior a un año, salvo que, por causas justificadas, la Administración autorice su prórroga.

10. Régimen de la agricultura, ganadería y pesca.

En el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se reduce su aplicación a los sujetos pasivos, personas físicas, cuyo volumen de operaciones no exceda de 300.506,05 euros. Asimismo, se excluyen, en todo caso, las sociedades mercantiles que, por su naturaleza, están capacitadas para cumplir las obligaciones formales establecidas con carácter general por la normativa del Impuesto.

Además, para mantener la debida correlación con las reglas sobre regularización de deducciones por bienes de inversión, se eleva a cinco años el período de exclusión del régimen especial en el caso de que el contribuyente hubiese optado por someterse al régimen general del Impuesto.

11. Responsabilidad solidaria e infracciones.

Considerando las características de funcionamiento del Impuesto y la determinación de las obligaciones del sujeto pasivo que, en muchos casos, deberá aplicar tipos impositivos reducidos o exenciones en base exclusivamente a las declaraciones del destinatario de las operaciones, la Ley cubre una importante laguna de la legislación precedente, estableciendo la responsabilidad solidaria de aquellos destinatarios que, mediante sus declaraciones o manifestaciones inexactas se beneficiasen indebidamente de exenciones, supuestos de no sujeción o de la aplicación de tipos impositivos menores de los procedentes conforme a derecho.

Este cuadro de responsabilidades se completa con la tipificación de una infracción especial para aquellos destinatarios que no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas e incurran en las declaraciones o manifestaciones a que se refiere el párrafo anterior.

5. DISPOSICIONES TRANSITORIAS.

La nueva regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido hace necesario que se dicten las normas transitorias que resuelvan la tributación de aquellas operaciones que están afectadas por los cambios legislativos.

Así, se establecen las siguientes disposiciones transitorias:

1ª. En relación con las franquicias aplicables a los viajeros procedentes de Canarias, Ceuta y Melilla, se mantienen los límites establecidos por la legislación anterior para dichas procedencias, que coincidían con los correspondientes a los demás Estados miembros de la Comunidad.

Este régimen se aplicará hasta el momento de la entrada en vigor en Canarias del Arancel Aduanero Común en su integridad.

2ª. El nuevo régimen de exenciones de las operaciones relativas a los buques y aeronaves tendrá también efectos respecto de las operaciones efectuadas bajo el régimen anterior, para evitar distorsiones en la aplicación del Impuesto.

3ª. El nuevo plazo de cinco años para la rectificación de las cuotas repercutidas, previsto en esta Ley, será de aplicación con generalidad, en los mismos casos y condiciones, a las cuotas devengadas y no prescritas con anterioridad a su entrada en vigor.

4ª. El régimen de deducciones anteriores al inicio de las actividades previsto por la Ley pretende eliminar determinadas actuaciones especulativas derivadas del régimen anterior y establece reglas más sencillas para la regula-

rización de dichas deducciones, que son razones suficientes para trasladar su eficacia a los procesos de deducción anticipada en curso.

5ª. En relación con los regímenes especiales, se reconocen los efectos de las renuncias y opciones efectuadas antes del 1 de enero de 1993, para respetar las expectativas de los contribuyentes que tomaron sus decisiones al amparo de la Ley anterior.

6ª. Finalmente, en relación con las operaciones intracomunitarias se ha mantenido el criterio general de aplicar el régimen vigente en el momento en que se inició la correspondiente operación económica, definiendo como importaciones las entradas en nuestro territorio después del 31 de diciembre de 1992 de mercancías que salieron de otro Estado miembro antes de dicha fecha y el abandono, también después de la fecha indicada, de los regímenes suspensivos autorizados con anterioridad.

TÍTULO PRELIMINAR

NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

Artículo 1.- Naturaleza del Impuesto.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.

b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

c) Las importaciones de bienes.

Artículo 2.- Normas aplicables.

Uno. El impuesto se exigirá de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Dos. En la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que formen parte del ordenamiento interno español.

Artículo 3.- Territorialidad.

Uno. El ámbito espacial de aplicación del Impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de doce millas náuticas, definido en el artículo 3º. de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.

Dos. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:

1.º «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro» o «interior del país», el ámbito de aplicación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea definido en el mismo, para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:

a) En la República Federal de Alemania, la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen; en el Reino de España, Ceuta y Melilla y en la República Italiana, Livigno, Campione d´Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.

b) En el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los territorios franceses a que se refieren el artículo 349 y el artículo 355, apartado 1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; en la República Helénica, Monte Athos; en el Reino Unido, las Islas del Canal, y en la República de Finlandia, las islas Aland, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

2.º «Comunidad» y «territorio de la Comunidad», el conjunto de los territorios que constituyen el «interior del país» para cada Estado miembro, según el número anterior.

3.º «Territorio tercero» y «país tercero», cualquier territorio distinto de los definidos como «interior del país» en el número 1.º anterior.

Tres. A efectos de este Impuesto, las operaciones efectuadas con el Principado de Mónaco, con la Isla de Man y con las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia tendrán la misma consideración que las efectuadas, respectivamente, con Francia, el Reino Unido y Chipre.

TÍTULO I

DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 4.- Hecho imponible.

Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.

c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

Tres. La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Cuatro. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20. Dos.

Artículo 5.- Concepto de empresario o profesional.

Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de

artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tres. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3º del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Cuatro. A los solos efectos de lo dispuesto en los artículos 69, 70 y 72 de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:

1º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno del artículo 4 de esta Ley.

2º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española.

Artículo 6.- Concepto de edificaciones.

Uno. A los efectos de este Impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

Dos. En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.

c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.

d) Los puertos, aeropuertos y mercados.

e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.

f) Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.

g) Las instalaciones fijas de transporte por cable.

Tres. No tendrán la consideración de edificaciones:

a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

b) Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.

c) Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5 del Código Civil.

d) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

Artículo 7.- Operaciones no sujetas al Impuesto.

No estarán sujetas al Impuesto:

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente,

capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o de derechos.

b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.

2º. Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, sólo puedan utilizarse en fines de promoción.

3º. Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.

4.º Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al Impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 200 euros, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita.

5º. Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.

6º. Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo.

7º. Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1º. y en el artículo 12, números 1º. y 2º. de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Tampoco estarán sujetas al Impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3º. de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio.

8.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

a´) Telecomunicaciones.

b´) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

c´) Transportes de personas y bienes.

d´) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.

e´) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.

f´) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.

g´) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.

h´) Almacenaje y depósito.

i´) Las de oficinas comerciales de publicidad.

j´) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.

k´) Las de agencias de viajes.

l´) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

m´) Las de matadero.

9º. Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.

b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.

c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.

d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

10º. Las prestaciones de servicios a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3º. de esta Ley que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia.

11º. Las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.

12º. Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

Artículo 8.- Concepto de entrega de bienes.

Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

Dos. También se considerarán entregas de bienes:

1º. Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por 100 de la base imponible.

2º. Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos «actos jurídicos documentados» y «operaciones societarias» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación.

3º. Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.

4º. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva.

5º. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados.

A efectos de este Impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

6º. Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra.

7º. El suministro de producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material.

A estos efectos, se considerarán como productos informáticos normalizados aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario.

8.º Las transmisiones de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo en los supuestos previstos en el artículo 20.Uno.18.º k) de esta Ley.

Artículo 9.- Operaciones asimiladas a las entregas de bienes.

Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

1º. El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este Impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.

El supuesto de autoconsumo a que se refiere esta letra c) no resultará aplicable en los siguientes casos:

Cuando, por una modificación en la normativa vigente, una determinada actividad económica pase obligatoriamente a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquél en el que venía estando integrada con anterioridad.

Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad económica cambie del régimen general al régimen especial simplificado, al de la agricultura, ganadería y pesca, al del recargo de equivalencia o al de las operaciones con oro de inversión, o viceversa, incluso por el ejercicio de un derecho de opción.

Lo dispuesto en los dos guiones del párrafo anterior debe entenderse, en su caso, sin perjuicio de lo siguiente:

De las regularizaciones de deducciones previstas en los artículos 101, 105, 106, 107, 109, 110, 112 y 113 de esta Ley.

De la aplicación de lo previsto en el apartado dos del artículo 99 de esta Ley, en relación con la rectificación de deducciones practicadas inicialmente según el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, cuando el destino real de los mismos resulte diferente del previsto, en el caso de cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes o servicios distintos de los bienes de inversión que no hubiesen sido utilizados en ninguna medida en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional con anterioridad al momento en que la actividad económica a la que estaban previsiblemente destinados en el momento en que se soportaron las cuotas pase a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquél en el que venía estando integrada con anterioridad.

De lo previsto en los artículos 134 bis y 155 de esta Ley, en relación con los supuestos de comienzo o cese en la aplicación de los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia respectivamente.

A efectos de los dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a') Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquéllas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difiriesen en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difiriesen en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a'), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

b') Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura,

ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia.

c') Las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

d') Las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de "factoring".

d) La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación en los supuestos en que al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza.

No se entenderá atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del Impuesto que hubiesen soportado los sujetos pasivos al adquirir bienes de idéntica naturaleza cuando, con posterioridad a su puesta en funcionamiento y durante el período de regularización de deducciones, los bienes afectados se destinasen a alguna de las siguientes finalidades:

a') Las que, en virtud de lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley, limiten o excluyan el derecho a deducir.

b') La utilización en operaciones que no originen el derecho a la deducción.

c') La utilización exclusiva en operaciones que originen el derecho a la deducción, siendo aplicable la regla de prorrata general.

d') La realización de una entrega exenta del Impuesto que no origine el derecho a deducir.

2º.

3º. La transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquélla en este último.

Quedarán excluidas de lo dispuesto en este número las transferencias de bienes que se utilicen para la realización de las siguientes operaciones:

a) Las entregas de dichos bienes efectuadas por el sujeto pasivo que se considerarían efectuadas en el interior del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte por aplicación de los criterios contenidos en el artículo 68, apartados dos, número 2º, tres y cuatro de esta Ley.

b) Las entregas de dichos bienes efectuadas por el sujeto pasivo a que se refiere el artículo 68, apartado dos, número 4º. de esta Ley.

c) Las entregas de dichos bienes efectuadas por el sujeto pasivo en el interior del país en las condiciones previstas en el artículo 21 o en el artículo 25 de esta Ley.

d) Una ejecución de obra para el sujeto pasivo, cuando los bienes sean utilizados por el empresario que la realice en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los citados bienes, siempre que la obra fabricada o montada sea objeto de una entrega exenta con arreglo a los criterios contenidos en los artículos 21 y 25 de esta Ley.

e) La prestación de un servicio para el sujeto pasivo, que tenga por objeto informes periciales o trabajos efectuados sobre dichos bienes en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de dichos bienes, siempre que éstos, después de los mencionados servicios, se reexpidan con destino al sujeto pasivo en el territorio de aplicación del Impuesto.

Entre los citados trabajos se comprenden las reparaciones y las ejecuciones de obra que deban calificarse de prestaciones de servicios de acuerdo con el artículo 11 de esta Ley.

f) La utilización temporal de dichos bienes, en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en España.

g) La utilización temporal de dichos bienes, por un período que no exceda de 24 meses, en el territorio de otro Estado miembro en el interior del cual la importación del mismo bien procedente de un país tercero para su utilización temporal se beneficiaría del régimen de importación temporal con exención total de los derechos de importación.

h) Las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a di-

cha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, que se considerarían efectuadas en otro Estado miembro de la Comunidad con arreglo a los criterios establecidos en el apartado siete del artículo 68 de esta Ley

Las exclusiones a que se refieren las letras a) a h) anteriores no tendrán efecto desde el momento en que dejen de cumplirse cualesquiera de los requisitos que las condicionan.

Artículo 10.- Concepto de transformación.

Salvo lo dispuesto especialmente en otros preceptos de esta Ley, se considerará transformación cualquier alteración de los bienes que determine la modificación de los fines específicos para los cuales eran utilizables.

Artículo 11.- Concepto de prestación de servicios.

Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

1º. El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

2º. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3º. Las cesiones del uso o disfrute de bienes.

4º. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.

5º. Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.

6º. Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.

7º. Los traspasos de locales de negocio.

8º. Los transportes.

9º. Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.

10º. Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

11º. Las prestaciones de hospitalización.

12º. Los préstamos y créditos en dinero.

13º. El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.

14º. La explotación de ferias y exposiciones.

15º. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

16º. El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte.

En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario.

Artículo 12.- Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.

Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este Impuesto, serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

1º. Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 9, número 1º. de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.

2º. La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.

3º. Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.

CAPÍTULO II

Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes

Artículo 13.- Hecho imponible.

Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1º. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:

a) Las adquisiciones de bienes cuya entrega se efectúe por un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

b) Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

c) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje comprendidas en el artículo 68, apartado dos, número 2º. de esta Ley.

d) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las ventas a distancia comprendidas en el artículo 68, apartado tres de esta Ley.

e) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere el artículo 68, apartado cinco de esta Ley.

f) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el Estado de origen de la expedición o transporte haya estado exenta del Impuesto por aplicación de los criterios establecidos en el artículo 22, apartados uno al once, de esta Ley.

g) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con el apartado siete del artículo 68.

2º. Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, efectuadas a título oneroso por las personas a las que sea de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 14, apartados uno y dos de esta Ley, así como las realizadas por cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, cualquiera que sea la condición del transmitente.

A estos efectos, se considerarán medios de transporte:

a) Los vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cm^3 o su potencia exceda de 7,2 Kw.

b) Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,5 metros, con excepción de aquéllas a las que afecte la exención del artículo 22, apartado uno, de esta Ley.

c) Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kilogramos, con excepción de aquéllas a las que afecte la exención del artículo 22, apartado cuatro, de esta Ley.

Los referidos medios de transporte tendrán la consideración de nuevos cuando, respecto de ellos, se dé cualquiera de las circunstancias que se indican a continuación:

a) Que su entrega se efectúe antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o, tratándose de vehículos terrestres accionados a motor, antes de los seis meses siguientes a la citada fecha.

b) Que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6.000 kilómetros, las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

Artículo 14.- Adquisiciones no sujetas.

Uno. No estarán sujetas al Impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes, con

las limitaciones establecidas en el apartado siguiente, realizadas por las personas o entidades que se indican a continuación:

1º. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.

2º. Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto.

3º. Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Dos. La no sujeción establecida en el apartado anterior sólo se aplicará respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, efectuadas por las personas indicadas, cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el Impuesto devengado en dichos Estados, no haya alcanzado en el año natural precedente 10.000 euros.

La no sujeción se aplicará en el año natural en curso hasta alcanzar el citado importe.

En la aplicación del límite a que se refiere este apartado debe considerarse que el importe de la contraprestación relativa a los bienes adquiridos no podrá fraccionarse a estos efectos.

Para el cálculo del límite indicado en este apartado se computará el importe de la contraprestación de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartado tres de esta Ley cuando, por aplicación de las reglas comprendidas en dicho precepto, se entiendan realizadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

Tres. Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación respecto de las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de los bienes que constituyen el objeto de los Impuestos Especiales, cuyo importe no se computará en el límite indicado en el apartado anterior.

Cuatro. No obstante lo establecido en el apartado uno, las operaciones descritas en él quedarán sujetas al Impuesto cuando las personas que las realicen opten por la sujeción al mismo, en la forma que se determine reglamentariamente.

La opción abarcará un período mínimo de dos años.

Artículo 15.- Concepto de adquisición intracomunitaria de bienes.

Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

Dos. Cuando los bienes adquiridos por una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional sean transportados desde un territorio tercero e importados por dicha persona en otro Estado miembro, dichos bienes se considerarán expedidos o transportados a partir del citado Estado miembro de importación.

Artículo 16.- Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Se considerarán operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso:

1º.

2º. La afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del Impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro.

Se exceptúan de lo dispuesto en este número las operaciones excluidas del concepto de transferencia de bienes según los criterios contenidos en el artículo 9, número 3º. de esta Ley.

3º. La afectación realizada por las Fuerzas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte en el territorio de aplicación del Impuesto, para su uso o el del elemento civil que les acompaña, de los bienes que no han sido adquiridos por dichas fuerzas o elemento civil en las condiciones normales de tributación del Impuesto en la Comunidad, cuando su importación no pudiera beneficiarse de la exención del Impuesto establecida en el artículo 62 de esta Ley.

4º. Cualquier adquisición resultante de una operación que, si se hubiese efectuado en el interior del país por un empresario o profesional, sería calificada como entrega de bienes en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.

CAPÍTULO III

Importaciones de bienes

Artículo 17.- Hecho imponible.

Estarán sujetas al Impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

Artículo 18.- Concepto de importación de bienes.

Uno. Tendrá la consideración de importación de bienes:

1º. La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

2º. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado uno, cuando un bien de los que se mencionan en él se coloque, desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto, en las áreas a que se refiere el artículo 23 o se vincule a los regímenes comprendidos en el artículo 24, ambos de esta Ley, con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero, la importación de dicho bien se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas o abandone los regímenes indicados en el territorio de aplicación del impuesto.

Lo dispuesto en este apartado sólo será de aplicación cuando los bienes se coloquen en las áreas o se vinculen a los regímenes indicados con cumplimiento de la legislación que sea aplicable en cada caso. El incumplimiento de dicha legislación determinará el hecho imponible importación de bienes.

No obstante, no constituirá importación la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta Ley.

Artículo 19.- Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes.

Se considerarán asimiladas a las importaciones de bienes:

1º. El incumplimiento de los requisitos determinantes de la afectación a la navegación marítima internacional de los buques que se hubiesen beneficiado de exención del Impuesto en los casos a que se refieren los artículos 22, apartado uno, número 1º., 26, apartado uno y 27, número 2º. de esta Ley.

2º. La no afectación exclusiva al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera de los buques cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención del Impuesto.

3º. El incumplimiento de los requisitos que determinan la dedicación esencial a la navegación aérea internacional de las compañías que realicen actividades comerciales, en relación con las aeronaves cuya entrega, adquisición intracomunitarias o importación se hubiesen beneficiado de la exención del Impuesto en los casos a que se refieren los artículos 22, apartado cuatro, 26, apartado uno y 27, número 3º.

4º. Las adquisiciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de los bienes cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación previas se hubiesen beneficiado de la exención del Impuesto, en virtud de lo dispuesto en los artículos 22, apartados ocho y nueve, 26, en su relación con el artículo anterior, 60 y 61 de esta Ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el adquirente expida o transporte inmediata y definitivamente dichos bienes fuera del territorio de la Comunidad.

5.º Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del

Impuesto en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.

Por excepción a lo establecido en el párrafo anterior, no constituirá operación asimilada a las importaciones las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 ni el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley de los siguientes bienes: estaño (código NC 8001), cobre (códigos NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (código NC 7901), níquel (código NC 7502), aluminio (código NC 7601), plomo (código NC 7801), indio (códigos NC ex 811292 y ex 811299), plata (código NC 7106) y platino, paladio y rodio (códigos NC 71101100, 71102100 y 71103100). En estos casos, la salida de las áreas o el abandono de los regímenes mencionados dará lugar a la liquidación del impuesto en los términos establecidos en el apartado sexto del anexo de esta Ley.

No obstante, no constituirá operación asimilada a las importaciones la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 ó 25 de esta Ley.

TÍTULO II

EXENCIONES

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 20.- Exenciones en operaciones interiores.

Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

1º. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas, que constituyan el servicio postal universal siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo.

Esta exención no se aplicará a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente.

2º. Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por Entidades de Derecho público o por Entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.

Se considerarán directamente relacionados con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

La exención no se extiende a las operaciones siguientes:

a) La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el primer párrafo de este número.

b) Los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes.

c) Los servicios veterinarios.

d) Los arrendamientos de bienes efectuados por las Entidades a que se refiere el presente número.

3º. La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los Psicólogos, Logopedas y Ópticos, diplomados en Centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

4º. Las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines.

5º. Las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones.

6º. Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al Impuesto que no origine el derecho a deducción cuando concurran las siguientes condiciones:

a) Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma.

b) Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.

La exención también se aplicará cuando, cumplido el requisito previsto en la letra b) precedente, la prorrata de deducción no exceda del 10 por ciento y el servicio no se utilice directa y exclusivamente en las operaciones que originen el derecho a la deducción.

La exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles.

7º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus Entidades gestoras o colaboradoras.

Sólo será aplicable esta exención en los casos en que quienes realicen tales operaciones no perciban contraprestación alguna de los adquirentes de los bienes o de los destinatarios de los servicios, distinta de las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social.

La exención no se extiende a las entregas de medicamentos o de material sanitario realizadas por cuenta de la Seguridad Social.

8º. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud.

Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

d) Asistencia a minorías étnicas.

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.

g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

h) Acción social comunitaria y familiar.

i) Asistencia a ex-reclusos.

j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

l) Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

9.º La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

10º. Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

11º. Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de las siguientes actividades:

a) Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas.

b) Las de asistencia social comprendidas en el número 8º. de este apartado.

c) Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.

12.º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia.

13º. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

a) Entidades de derecho público.

b) Federaciones deportivas.

c) Comité Olímpico Español.

d) Comité Paralímpico Español.

e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

14º. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.

b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.

c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.

d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

15º. El transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello.

16º. Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

Asimismo, los servicios de mediación, incluyendo la captacion de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste.

Dentro de las operaciones de seguro se entenderán comprendidas las modalidades de previsión.

17º. Las entregas de sellos de Correos y efectos timbrados de curso legal en España por importe no superior a su valor facial.

La exención no se extiende a los servicios de expendición de los referidos bienes prestados en nombre y por cuenta de terceros.

18º. Las siguientes operaciones financieras:

a) Los depósitos en efectivo en sus diversas formas, incluidos los depósitos en cuenta corriente y cuentas de ahorro, y las demás operaciones relacionadas con los mismos, incluidos los servicios de cobro o pago prestados por el depositario en favor del depositante.

La exención no se extiende a los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos. Tampoco se extiende la exención a los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de “factoring”, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

No se considerarán de gestión de cobro las operaciones de abono en cuenta de cheques o talones.

b) La transmisión de depósitos en efectivo, incluso mediante certificados de depósito o títulos que cumplan análoga función.

c) La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza.

d) Las demás operaciones, incluida la gestión, relativas a préstamos o créditos efectuadas por quienes los concedieron en todo o en parte.

La exención no alcanza a los servicios prestados a los demás prestamistas en los préstamos sindicados.

En todo caso, estarán exentas las operaciones de permuta financiera.

e) La transmisión de préstamos o créditos.

f) La prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales, así como la emisión, aviso, confirmación y demás operaciones relativas a los créditos documentarios.

La exención se extiende a la gestión de garantías de préstamos o créditos efectuadas por quienes concedieron los préstamos o créditos garantizados o las propias garantías, pero no a la realizada por terceros.

g) La transmisión de garantías.

h) Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago.

La exención se extiende a las operaciones siguientes:

a’) La compensación interbancaria de cheques y talones.

b’) La aceptación y la gestión de la aceptación.

c’) El protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto.

No se incluye en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los anticipos de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

i) La transmisión de los efectos y órdenes de pago a que se refiere la letra anterior, incluso la transmisión de efectos descontados.

No se incluye en la exención la cesión de efectos en comisión de cobranza. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los anticipos de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

j) Las operaciones de compra, venta o cambio y servicios análogos que tengan por objeto divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, a excepción de las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se considerarán de colección las monedas y los billetes que no sean normalmente utilizados para su función de medio legal de pago o tengan un interés numismático, con excepción de las monedas de colección entregadas por su emisor por un importe no superior a su valor facial que estarán exentas del impuesto.

No se aplicará esta exención a las monedas de oro que tengan la consideración de oro de inversión de acuerdo con lo establecido en el número 2.º del artículo 140 de esta Ley.

k) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número, con excepción de los siguientes:

a') Los representativos de mercaderías.

b') Aquéllos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble. No tienen esta naturaleza las acciones o las participaciones en sociedades.

c') Aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizados en el mercado secundario, mediante cuya transmisión se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

l) La transmisión de los valores a que se refiere la letra anterior y los servicios relacionados con ella, incluso por causa de su emisión o amortización, con las mismas excepciones.

m) La mediación en las operaciones exentas descritas en las letras anteriores de este número y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

La exención se extiende a los servicios de mediación en la transmisión o en la colocación en el mercado, de depósitos, de préstamos en efectivo o de valores, realizados por cuenta de sus entidades emisoras, de los titulares de los mismos o de otros intermediarios, incluidos los casos en que medie el aseguramiento de dichas operaciones.

n) La gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, de las Entidades de Capital-Riesgo gestionadas por sociedades gestoras autorizadas y registradas en los Registros especiales administrativos, de los Fondos de Pensiones, de Regulación del Mercado Hipotecario, de Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación, constituidos de acuerdo con su legislación específica.

19º. Las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, la Organización Nacional de Ciegos y por los Organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias.

La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho imponible de las referidas tasas, con excepción de los servicios de gestión del bingo.

20º. Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

21º.

22.º A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación

esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el número 1º del artículo 7 de esta ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número.

La exención prevista en este número no se aplicará:

a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

Los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior tendrán una duración mínima de diez años.

b) A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

B) A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.

c') Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.

g') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.

h') La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a'), b'), c'), e') y f') anteriores.

i') La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

24º. Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorrata.

Lo dispuesto en este número no se aplicará:

a) A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización.

b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20.º y 22.º anteriores.

25º. Las entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

26º. Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación,

guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.

27º.

28º. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio.

Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

1º. Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2º. Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3º. Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado uno, números 8º. y 13º. de este artículo.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso.

Artículo 21.- Exenciones en las exportaciones de bienes.

Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

2º. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior los bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado.

Estarán también exentas del Impuesto:

A) Las entregas de bienes a viajeros con cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) La exención se hará efectiva mediante el reembolso del Impuesto soportado en las adquisiciones.

El reembolso a que se refiere el párrafo anterior sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en una factura cuyo importe total, impuestos incluidos, sea superior a 90,15 euros.

b) Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad.

c) Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad.

d) Que el conjunto de los bienes adquiridos no constituya una expedición comercial.

A los efectos de esta Ley, se considerará que los bienes conducidos por los viajeros no constituyen una expedición comercial cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial.

B) Las entregas de bienes efectuadas en las tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existan en los puertos y aeropuertos cuando los adquirentes sean personas que salgan inmediatamente con destino a territorios terceros, así como las efectuadas a bordo de los buques o aeronaves que realicen navegaciones con destino a puertos o aeropuertos situados en territorios terceros.

3º. Las prestaciones de servicios que consistan en trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos en el territorio de aplicación del Impuesto y, seguidamente, expedidos o transportados fuera de la Comunidad por quien ha efectuado los mencionados trabajos, por el destinatario de los mismos no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o, bien, por otra persona que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

La exención no se extiende a los trabajos de reparación o mantenimiento de embarcaciones deportivas o de recreo, aviones de turismo o cualquier otro medio de transporte de uso privado introducidos en régimen de tránsito o de importación temporal.

4º. Las entregas de bienes a Organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención.

No obstante, cuando quien entregue los bienes a que se refiere el párrafo anterior de este número sea un Ente público o un establecimiento privado de carácter social, se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la devolución del Impuesto soportado que no haya podido deducirse totalmente previa justificación de su importe en el plazo de tres meses desde que dichas entregas se realicen.

5º. Las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo 20 de esta Ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad.

Se considerarán directamente relacionados con las mencionadas exportaciones los servicios respecto de los cuales concurran las siguientes condiciones:

a) Que se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes, a sus representantes aduaneros, o a los transitarios y consignatarios que actúen por cuenta de unos u otros.

b) Que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera del territorio de la Comunidad o a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza para su inmediata expedición fuera de dicho territorio.

La condición a que se refiere la letra b) anterior no se exigirá en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otros análogos cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.

6º. Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones exentas descritas en el presente artículo.

Artículo 22.- Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones.

Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o parcial y arrendamiento de los buques que se indican a continuación:

1º. Los buques aptos para navegar por alta mar que se afecten a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, incluidos los circuitos turísticos, o de actividades industriales o de pesca.

La exención no se aplicará en ningún caso a los buques destinados a actividades deportivas, de recreo o, en general, de uso privado.

2º. Los buques afectos exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera.

La desafectación de un buque de las finalidades indicadas en el párrafo anterior producirá efectos durante un plazo mínimo de un año, excepto en los supuestos de entrega posterior del mismo.

3º. Los buques de guerra.

La exención descrita en el presente apartado queda condicionada a que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios indicados sea la propia compañía que realiza las actividades mencionadas y utilice los buques en el desarrollo de dichas actividades o, en su caso, la propia entidad pública que utilice los buques en sus fines de defensa.

A los efectos de esta Ley, se considerará:

Primero. Navegación marítima internacional, la que se realice a través de las aguas marítimas en los siguientes supuestos:

a) La que se inicie en un puerto situado en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto y termine o haga escala en otro puerto situado fuera de dicho ámbito espacial.

b) La que se inicie en un puerto situado fuera del ámbito espacial de aplicación del Impuesto y termine o haga escala en otro puerto situado dentro o fuera de dicho ámbito espacial.

c) La que se inicie y finalice en cualquier puerto, sin realizar escalas, cuando la permanencia en aguas situadas fuera del mar territorial del ámbito espacial de aplicación del Impuesto exceda de 48 horas.

Lo dispuesto en esta letra c) no se aplicará a los buques que realicen actividades comerciales de transporte remunerado de personas o mercancías.

En este concepto de navegación marítima internacional no se comprenderán las escalas técnicas realizadas para repostar, reparar o servicios análogos.

Segundo. Que un buque está afecto a la navegación marítima internacional, cuando sus recorridos en singladuras de dicha navegación representen más del 50 por ciento del total recorrido efectuado durante los períodos de tiempo que se indican a continuación:

a) El año natural anterior a la fecha en que se efectúen las correspondientes operaciones de reparación o mantenimiento, salvo lo dispuesto en la letra siguiente.

b) En los supuestos de entrega, construcción, transformación, adquisición intracomunitaria, importación, fletamento total o parcial o arrendamiento del buque o en los de desafectación de los fines a que se refiere el número 2º. anterior, el año natural en que se efectúen dichas operaciones, a menos que tuviesen lugar después del primer semestre de dicho año, en cuyo caso el período a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente.

Este criterio se aplicará también en relación con las operaciones mencionadas en la letra anterior cuando se realicen después de las citadas en la presente letra.

A efectos de lo dispuesto en esta letra, se considerará que la construcción de un buque ha finalizado en el momento de su matriculación definitiva en el Registro Marítimo correspondiente.

Si, transcurridos los períodos a que se refiere esta letra b), el buque no cumpliese los requisitos que determinan la afectación a la navegación marítima internacional, se regularizará su situación tributaria en relación con las operaciones de este apartado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19, número 1º.

Dos. Las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos, incluidos los equipos de pesca, que se incorporen o se encuentren a bordo de los buques a que afectan las exenciones establecidas en el apartado anterior, siempre que se realicen durante los períodos en que dichos beneficios fiscales resulten de aplicación.

La exención quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

1º. Que el destinatario directo de dichas operaciones sea el titular de la explotación del buque o, en su caso, su propietario.

2º. Que los objetos mencionados se utilicen o, en su caso, se destinen a ser utilizados exclusivamente en la explotación de dichos buques.

3º. Que las operaciones a que afecten las exenciones se efectúen después de la matriculación definitiva de los mencionados buques en el Registro marítimo correspondiente.

Tres. Las entregas de productos de avituallamiento para los buques que se indican a

continuación, cuando se adquieran por los titulares de la explotación de dichos buques:

1º. Los buques a que se refieren las exenciones del apartado uno anterior, números 1º. y 2º., siempre que se realicen durante los períodos en que dichos beneficios fiscales resulten de aplicación.

No obstante, cuando se trate de buques afectos a la pesca costera, la exención no se extiende a las entregas de provisiones de a bordo.

2º. Los buques de guerra que realicen navegación marítima internacional, en los términos descritos en el apartado uno.

Cuatro. Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de las siguientes aeronaves:

1º. Las utilizadas exclusivamente por compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros.

2º. Las utilizadas por Entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas.

La exención está condicionada a que el adquirente o destinatario de los servicios indicados sea la propia compañía que realice las actividades mencionadas y utilice las aeronaves en el desarrollo de dichas actividades o, en su caso, la propia Entidad pública que utilice las aeronaves en las funciones públicas.

A los efectos de esta Ley, se considerará:

Primero. Navegación aérea internacional, la que se realice en los siguientes supuestos:

a) La que se inicie en un aeropuerto situado en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto y termine o haga escala en otro aeropuerto situado fuera de dicho ámbito espacial.

b) La que se inicie en un aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del Impuesto y termine o haga escala en otro aeropuerto situado dentro o fuera de dicho ámbito espacial.

En este concepto de navegación aérea internacional no se comprenderán las escalas técnicas realizadas para repostar, reparar o servicios análogos.

Segundo. Que una compañía está dedicada esencialmente a la navegación aérea internacional cuando corresponda a dicha navegación más del 50 por ciento de la distancia total recorrida en los vuelos efectuados por todas las aeronaves utilizadas por dicha compañía durante los períodos de tiempo que se indican a continuación:

a) El año natural anterior a la realización de las operaciones de reparación o mantenimiento, salvo lo dispuesto en la letra siguiente.

b) En los supuestos de entrega, construcción, transformación, adquisición intracomunitaria, importación, fletamento total o arrendamiento de las aeronaves, el año natural en que se efectúen dichas operaciones, a menos que tuviesen lugar después del primer semestre de dicho año, en cuyo caso el período a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente.

Este criterio se aplicará también en relación con las operaciones mencionadas en la letra anterior cuando se realicen después de las citadas en la presente letra.

Si al transcurrir los períodos a que se refiere esta letra b) la compañía no cumpliese los requisitos que determinan su dedicación a la navegación aérea internacional, se regularizará su situación tributaria en relación con las operaciones de este apartado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19, número 3º.

Cinco. Las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos que se incorporen o se encuentren a bordo de las aeronaves a que se refieren las exenciones establecidas en el apartado anterior.

La exención quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

1º. Que el destinatario de dichas operaciones sea el titular de la explotación de la aeronave a que se refieran.

2º. Que los objetos mencionados se utilicen o, en su caso, se destinen a ser utilizados en la explotación de dichas aeronaves y a bordo de las mismas.

3º. Que las operaciones a que se refieren las exenciones se realicen después de la matriculación de las mencionadas aeronaves en el Registro de Matrícula que se determine reglamentariamente.

Seis. Las entregas de productos de avituallamiento para las aeronaves a que se refieren las exenciones establecidas en el apartado cuatro, cuando sean adquiridos por las compañías o Entidades públicas titulares de la explotación de dichas aeronaves.

Siete. Las prestaciones de servicios, distintas de las relacionadas en los apartados

anteriores de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves a los que corresponden las exenciones establecidas en los apartados uno y cuatro anteriores, o para atender las necesidades del cargamento de dichos buques y aeronaves.

Ocho. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, en los casos y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

Nueve. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas a los Organismos internacionales reconocidos por España o al personal de dichos Organismos con estatuto diplomático, dentro de los límites y en las condiciones fijadas en los Convenios internacionales que sean aplicables en cada caso.

En particular, se incluirán en este apartado las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinadas a la Comunidad Europea, a la Comunidad Europea de la Energía Atómica, al Banco Central Europeo o al Banco Europeo de Inversiones o a los Organismos creados por las Comunidades a los que se aplica el Protocolo del 8 de abril de 1965 sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, dentro de los límites y conforme a las condiciones de dicho Protocolo y a los acuerdos para su aplicación o a los acuerdos de sede, siempre que con ello no se provoquen distorsiones en la competencia.

Diez. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas para las fuerzas de los demás Estados partes del Tratado del Atlántico Norte, en los términos establecidos en el Convenio entre los Estados partes de dicho Tratado relativo al estatuto de sus fuerzas.

Once. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas con destino a otro Estado miembro y para las fuerzas de cualquier Estado parte del Tratado del Atlántico Norte, distinto del propio Estado miembro de destino, en los términos establecidos en el Convenio entre los Estados partes de dicho Tratado relativo al estatuto de sus fuerzas.

Doce. Las entregas de oro al Banco de España.

Trece. Los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del Impuesto.

Catorce. Las prestaciones de transporte intracomunitario de bienes, definido en el artículo 72, apartado dos de esta Ley, con destino a las Islas Azores o Madeira o procedentes de dichas islas.

Quince. Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones que estén exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en este artículo.

Dieciséis.

Diecisiete.

Artículo 23.- Exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos.

Uno. Estarán exentas, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de bienes destinados a ser introducidos en zona franca o depósito franco, así como las de los bienes conducidos a la Aduana y colocados, en su caso, en situaciones de depósito temporal.

2º. Las entregas de bienes que sean conducidos al mar territorial para incorporarlos a plataformas de perforación o de explotación para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento o para unir dichas plataformas al continente.

La exención se extiende a las entregas de bienes destinados al avituallamiento de las plataformas a que se refiere el párrafo anterior.

3º. Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas de bienes descritas en los números 1º. y 2º. anteriores, así como con las importaciones de bienes destinados a ser introducidos en los lugares a que se refiere este apartado.

4º. Las entregas de los bienes que se encuentren en los lugares indicados en los números 1º. y 2º. precedentes, mientras se mantengan en las situaciones indicadas, así como las prestaciones de servicios realizadas en dichos lugares.

Dos. Las zonas francas, depósitos francos y situaciones de depósito temporal mencionados en el presente artículo son los definidos como tales en la legislación aduanera. La en-

trada y permanencia de las mercancías en las zonas y depósitos francos, así como su colocación en situación de depósito temporal, se ajustarán a las normas y requisitos establecidos por dicha legislación.

Tres. Las exenciones establecidas en este artículo están condicionadas, en todo caso, a que los bienes a que se refieren no sean utilizados ni destinados a su consumo final en las áreas indicadas.

A estos efectos, no se considerarán utilizados en las citadas áreas los bienes introducidos en las mismas para ser incorporados a los procesos de transformación en curso que se realicen en ellas, al amparo de los regímenes aduaneros de transformación en aduana o de perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión o del régimen fiscal de perfeccionamiento activo.

Cuatro. Las prestaciones de servicios exentas en virtud del apartado uno no comprenderán las que gocen de exención por el artículo 20 de esta Ley.

Artículo 24.- Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales.

Uno. Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de los bienes que se indican a continuación:

a) Los destinados a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo y del régimen de transformación en Aduana, así como de los que estén vinculados a dichos regímenes, con excepción de la modalidad de exportación anticipada del perfeccionamiento activo.

b) Los que se encuentren vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito externo.

c) Los comprendidos en el artículo 18, apartado uno, número 2º. que se encuentren al amparo del régimen fiscal de importación temporal o del procedimiento de tránsito comunitario interno.

d) Los destinados a ser vinculados al régimen de depósito aduanero y los que estén vinculados a dicho régimen.

e) Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen.

2º. Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas descritas en el número anterior.

3º. Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las siguientes operaciones y bienes:

a) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de tránsito externo.

b) Las importaciones de los bienes comprendidos en el artículo 18, apartado uno, número 2º. que se coloquen al amparo del régimen fiscal de importación temporal o del tránsito comunitario interno.

c) Las importaciones de bienes que se vinculen a los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo y al de transformación en Aduana.

d) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito aduanero.

e) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de importación temporal con exención total.

f) Las importaciones de bienes que se vinculen a un régimen de depósito distinto del aduanero exentas conforme el artículo 65 de esta Ley.

g) Los bienes vinculados a los regímenes descritos en las letras a), b), c), d) y f) anteriores.

Dos. Los regímenes a que se refiere el apartado anterior son los definidos en la legislación aduanera y su vinculación y permanencia en ellos se ajustarán a las normas y requisitos establecidos en dicha legislación.

El régimen fiscal de perfeccionamiento activo se autorizará respecto de los bienes que quedan excluidos del régimen aduanero de la misma denominación, con sujeción, en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.

El régimen fiscal de importación temporal se autorizará respecto de los bienes procedentes de los territorios comprendidos en el artículo 3, apartado dos, número 1º., letra b) de esta Ley, cuya importación temporal se beneficie de exención total de derechos de importación o se beneficiaría de dicha exención si los bienes procediesen de terceros países.

A los efectos de esta Ley, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el definido en el anexo de la misma.

Tres. Las exenciones descritas en el apartado uno se aplicarán mientras los bienes a que se refieren permanezcan vinculados a los regímenes indicados.

Cuatro. Las prestaciones de servicios exentas por aplicación del apartado uno no comprenderán las que gocen de exención en virtud del artículo 20 de esta Ley.

Artículo 25.- Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

Estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:

a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.

b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.

La exención descrita en este apartado no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al Impuesto en el Estado miembro de destino en virtud de los criterios contenidos en el artículo 14, apartados uno y dos de esta Ley.

Tampoco se aplicará esta exención a las entregas de bienes acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección regulado en el Capítulo IV del Título IX de esta Ley.

Dos. Las entregas de medios de transportes nuevos, efectuadas en las condiciones indicadas en el apartado uno, cuando los adquirentes en destino sean las personas comprendidas en el penúltimo párrafo del apartado precedente o cualquiera otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional.

Tres. Las entregas de bienes comprendidas en el artículo 9, número 3º. de esta Ley a las que resultaría aplicable la exención del apartado uno si el destinatario fuese otro empresario o profesional.

Cuatro.

CAPÍTULO II

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 26.- Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Estarán exentas del Impuesto:

Uno. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del Impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7, 20, 22, 23 y 24 de esta Ley.

Dos. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación hubiera estado, en todo caso, exenta del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el Capítulo III de este Título.

Tres. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que concurran los siguientes requisitos:

1º. Que se realicen por un empresario o profesional que:

a) No esté establecido ni identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, y

b) Que esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en otro Estado miembro de la Comunidad.

2º. Que se efectúen para la ejecución de una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, realizada en el interior del territorio de aplicación del Impuesto por el propio adquirente.

3º. Que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentre identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.

4º. Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, a

quienes no les afecte la no sujeción establecida en el artículo 14 de esta Ley y que tengan atribuido un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española.

Cuatro. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud de lo dispuesto en los artículos 119 ó 119 bis de esta Ley, el derecho a la devolución total del Impuesto que se hubiese devengado por las mismas.

Cinco.

CAPÍTULO III

Importaciones de bienes

Artículo 27.- Importaciones de bienes cuya entrega en el interior estuviese exenta del Impuesto.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de los siguientes bienes:

1º. La sangre, el plasma sanguíneo y los demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano para fines médicos o de investigación o para su procesamiento por idénticos fines.

2º. Los buques y los objetos para ser incorporados a ellos a que se refieren las exenciones establecidas en el artículo 22, apartados uno y dos de esta Ley.

3º. Las aeronaves y los objetos para ser incorporados a ellas a que se refieren las exenciones establecidas en el artículo 22, apartados cuatro y cinco de esta Ley.

4º. Los productos de avituallamiento que, desde el momento en que se produzca la entrada en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto hasta la llegada al puerto o puertos situados en dicho ámbito territorial y durante la permanencia en los mismos por el plazo necesario para el cumplimiento de sus fines, se hayan consumido o se encuentren a bordo de los buques a los que corresponden las exenciones de las entregas de avituallamientos establecidas en el artículo 22, apartado tres de esta Ley, con las limitaciones previstas en dicho precepto.

5º. Los productos de avituallamiento que, desde la entrada en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto hasta la llegada al aeropuerto o aeropuertos situados en dicho ámbito territorial y durante la permanencia en los mismos por el plazo necesario para el cumplimiento de sus fines, se hayan consumido o se encuentren a bordo de las aeronaves a que afectan las exenciones correspondientes a las entregas de avituallamientos establecidas en el artículo 22, apartado seis de esta Ley y en las condiciones previstas en él.

6º. Los productos de avituallamiento que se importen por las empresas titulares de la explotación de los buques y aeronaves a que afectan las exenciones establecidas en el artículo 22, apartados tres y seis de esta Ley, con las limitaciones establecidas en dichos preceptos y para ser destinados exclusivamente a los mencionados buques y aeronaves.

7º. Las divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, a excepción de las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino.

8º. Los títulos-valores.

9º.

10º. El oro importado directamente por el Banco de España.

11º. Los bienes destinados a las plataformas a que se refiere el artículo 23, apartado uno, número 2º. de esta Ley, cuando se destinen a los mismos fines mencionados en dicho precepto.

12º. Los bienes cuya expedición o transporte tenga como punto de llegada un lugar situado en otro Estado miembro, siempre que la entrega ulterior de dichos bienes efectuada por el importador o su representante fiscal estuviese exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley.

La exención prevista en este número quedará condicionada al cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

Artículo 28.- Importaciones de bienes personales por traslado de residencia habitual.

Uno. Estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes personales pertenecientes a personas físicas que trasladen su residencia habitual desde un territorio tercero al Reino de España.

Dos. La exención quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

1º. Los interesados deberán haber tenido su residencia habitual fuera de la Comunidad

al menos durante los doce meses consecutivos anteriores al traslado.

2º. Los bienes importados habrán de destinarse en la nueva residencia a los mismos usos o finalidades que en la anterior.

3º. Que los bienes hubiesen sido adquiridos o importados en las condiciones normales de tributación en el país de origen o procedencia y no se hubieran beneficiado de ninguna exención o devolución de las cuotas devengadas con ocasión de su salida de dicho país.

Se considerará cumplido este requisito cuando los bienes se hubiesen adquirido o importado al amparo de las exenciones establecidas en los regímenes diplomático o consular o en favor de los miembros de los Organismos Internacionales reconocidos y con sede en el Estado de origen, con los límites y condiciones fijados por los Convenios Internacionales por los que se crean dichos Organismos o por los Acuerdos de sede.

4º. Que los bienes objeto de importación hubiesen estado en posesión del interesado o, tratándose de bienes no consumibles, hubiesen sido utilizados por él en su antigua residencia durante un período mínimo de seis meses antes de haber abandonado dicha residencia.

No obstante, cuando se trate de vehículos provistos de motor mecánico para circular por carretera, sus remolques, caravanas de camping, viviendas transportables, embarcaciones de recreo y aviones de turismo, que se hubiesen adquirido o importado al amparo de las exenciones a que se refiere el segundo párrafo del número 3º. anterior, el período de utilización descrito en el párrafo precedente habrá de ser superior a doce meses.

No se exigirá el cumplimiento de los plazos establecidos en este número, en los casos excepcionales en que se admita por la legislación aduanera a efectos de los derechos de importación.

5º. Que la importación de los bienes se realice en el plazo máximo de doce meses a partir de la fecha del traslado de residencia al territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, los bienes personales podrán importarse antes del traslado, previo compromiso del interesado de establecer su nueva residencia antes de los seis meses siguientes a la importación, pudiendo exigirse garantía en cumplimiento de dicho compromiso.

En el supuesto a que se refiere el párrafo anterior, los plazos establecidos en el número anterior se calcularán con referencia a la fecha de la importación.

6º. Que los bienes importados con exención no sean transmitidos, cedidos o arrendados durante el plazo de doce meses posteriores a la importación, salvo causa justificada.

El incumplimiento de este requisito determinará la exacción del Impuesto referido a la fecha en que se produjera dicho incumplimiento.

Tres. Quedan excluidos de la exención los siguientes bienes:

1º. Los productos alcohólicos comprendidos en los códigos NC 22.03 a 22.08 del Arancel aduanero.

2º. El tabaco en rama o manufacturado.

No obstante, los bienes comprendidos en este número 2º. y en el 1º. anterior podrán ser importados con exención hasta el límite de las cantidades autorizadas con franquicia en el régimen de viajeros regulado en el artículo 35 de esta Ley.

3º. Los medios de transporte de carácter industrial.

4º. Los materiales de uso profesional distintos de instrumentos portátiles para el ejercicio de la profesión u oficio del importador.

5º. Los vehículos de uso mixto utilizados para fines comerciales o profesionales.

Artículo 29.- Concepto de bienes personales.

A los efectos de esta Ley, se considerarán bienes personales los destinados normalmente al uso personal del interesado o de las personas que convivan con él o para las necesidades de su hogar, siempre que, por su naturaleza y cantidad no pueda presumirse su afectación a una actividad empresarial o profesional.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, constituyen también bienes personales los instrumentos portátiles necesarios para el ejercicio de la profesión u oficio del importador.

Artículo 30.- Importaciones de bienes personales destinados al amueblamiento de una vivienda secundaria.

Uno. Estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes personales efectuadas por particulares, con el fin de amueblar una vivienda secundaria del importador.

Dos. La exención establecida en el apartado anterior quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

1º. Los establecidos en el apartado dos, números 2º., 3º., 4º. y 6º. del artículo 28 de esta Ley, en cuanto sean aplicables.

2º. Que el importador fuese propietario de la vivienda secundaria o, en su caso, arrendatario de la misma, por un plazo mínimo de doce meses.

3º. Que los bienes importados correspondan al mobiliario o ajuar normal de la vivienda secundaria.

Artículo 31.- Importaciones de bienes personales por razón de matrimonio.

Uno. Estarán exentas las importaciones de los bienes integrantes del ajuar y los objetos de mobiliario, incluso nuevos, pertenecientes a personas que, con ocasión de su matrimonio, trasladen su residencia habitual desde terceros países al territorio de aplicación del Impuesto.

Dos. La exención quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

1º. Los establecidos en el artículo 28, apartado dos, números 1º., 3º. y 6º. de esta Ley.

2º. Que el interesado aporte la prueba de su matrimonio y, en su caso, de la iniciación de las gestiones oficiales para su celebración.

3º. Que la importación se efectúe dentro del período comprendido entre los dos meses anteriores y los cuatro meses posteriores a la celebración del matrimonio.

La Administración podrá exigir garantía suficiente en los supuestos en que la importación se efectúe antes de la fecha de celebración del matrimonio.

Tres. La exención se extiende también a las importaciones de los regalos ofrecidos normalmente por razón de matrimonio, efectuados por personas que tengan su residencia habitual fuera de la Comunidad y recibidos por aquellas otras a las que se refiere el apartado uno anterior, siempre que el valor unitario de los objetos ofrecidos como regalo no excediera de 200 euros.

Cuatro. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación a los vehículos con motor mecánico para circular por carretera, sus remolques, caravanas de camping, viviendas transportables, embarcaciones de recreo y aviones de turismo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 28 de esta Ley.

Cinco. Se excluyen igualmente de la exención los productos comprendidos en el artículo 28, apartado tres, números 1º. y 2º. de esta Ley, con las excepciones consignadas en dicho precepto.

Seis. La falta de justificación del matrimonio en el plazo de cuatro meses a partir de la fecha indicada para la celebración del mismo, determinará la exacción del Impuesto referida a la fecha en que tuvo lugar la importación.

Artículo 32.- Importaciones de bienes personales por causa de herencia.

Uno. Estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones de bienes personales adquiridos «mortis causa», cuando se efectúen por personas físicas que tengan su residencia habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

Dos. La exención sólo se aplicará respecto de los bienes importados en el plazo de dos años a partir del momento en que el interesado hubiese entrado en posesión de los bienes adquiridos, salvo causas excepcionales apreciadas por la Administración.

Tres. Lo dispuesto en los apartados anteriores se aplicará también a las importaciones de bienes personales adquiridos «mortis causa» por Entidades sin fines de lucro establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

Cuatro. Quedan excluidos de la exención los siguientes bienes:

1º. Los productos alcohólicos comprendidos en los códigos NC 22.03 a 22.08 del Arancel aduanero.

2º. El tabaco en rama o manufacturado.

3º. Los medios de transporte de carácter industrial.

4º. Los materiales de uso profesional distintos de los instrumentos portátiles necesarios para el ejercicio de la profesión del difunto.

5º. Las existencias de materias primas y de productos terminados o semiterminados.

6º. El ganado vivo y las existencias de productos agrícolas que excedan de las cantidades correspondientes a un aprovisionamiento familiar normal.

Artículo 33.- Importaciones de bienes muebles efectuados por estudiantes.

Uno. Estarán exentas del Impuesto las importaciones del ajuar, material de estudio y otros bienes muebles usados que constituyan el equipamiento normal de una habitación de estudiante, pertenecientes a personas que vayan a residir temporalmente en el territorio de aplicación del Impuesto para realizar en él sus estudios y que se destinen a su uso personal mientras duren los mismos.

Para la aplicación de esta exención se entenderá por:

a) Estudiante: toda persona regularmente inscrita en un centro de enseñanza establecido en el territorio de aplicación del Impuesto para seguir con plena dedicación los cursos que se impartan en dicho centro.

b) Ajuar: la ropa de uso personal o de casa, incluso en estado nuevo.

c) Material de estudio: los objetos e instrumentos empleados normalmente por los estudiantes para la realización de sus estudios.

Dos. La exención se concederá solamente una vez por año escolar.

Artículo 34.- Importaciones de bienes de escaso valor.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes cuyo valor global no exceda de 22 euros.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior:

1º. Los productos alcohólicos comprendidos en los códigos NC 22.03 a 22.08 del Arancel Aduanero.

2º. Los perfumes y aguas de colonia.

3º. El tabaco en rama o manufacturado.

Artículo 35.- Importaciones de bienes en régimen de viajeros.

Uno. Estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones de los bienes contenidos en los equipajes personales de los viajeros procedentes de países terceros, con las limitaciones y requisitos que se indican a continuación:

1º. Que las mencionadas importaciones no tengan carácter comercial, en los términos previstos en el artículo 21, número 2º., letra A), letra d).

2º. Que el valor global de los citados bienes no exceda, por persona, de 300 euros. No obstante, cuando se trate de viajeros que lleguen al territorio de aplicación del impuesto por vía marítima o aérea, este importe ascenderá a 430 euros.

En todo caso, tratándose de viajeros menores de quince años de edad, el valor global admitido con exención será 150 euros.

Cuando el valor global exceda de las cantidades indicadas, la exención se concederá hasta el límite de dichas cantidades, exclusivamente para aquellos bienes que, importados separadamente, hubiesen podido beneficiarse de la exención.

Para la determinación de los límites de exención señalados anteriormente no se computará el valor de los bienes que sean objeto de importación temporal o de reimportación derivada de una previa exportación temporal.

Dos. A los efectos de esta exención, se considerarán equipajes personales de los viajeros, el conjunto de equipajes que presenten a la Aduana en el momento de su llegada, así como los que se presenten con posterioridad, siempre que se justifique que, en el momento de la salida, fueron registrados en la empresa responsable de su transporte como equipajes acompañados.

No constituyen equipajes personales los combustiblesque excedan de las siguientes cantidades:

a) Los contenidos en los depósitos normales de combustible de los medios de transporte motorizados.

b) Los contenidos en depósitos portátiles de combustible hasta un máximo de 10 litros.

Tres[1]. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado uno, estarán exentas del Impuesto las siguientes importaciones de bienes:

a) Labores del tabaco:

Cigarrillos: 200 unidades;

Puritos (cigarros con un peso máximo 3 gramos unidad): 100 unidades;

Cigarros puros: 50 unidades;

Tabaco para fumar: 250 gramos.

Para todo viajero, la franquicia se podrá aplicar a cualquier combinación de labores del tabaco, siempre que el total de los porcentajes utilizados de cada franquicia autorizada no supere el 100 por ciento.

b) Alcoholes y bebidas alcohólicas:

Bebidas destiladas y bebidas espirituosas de una graduación alcohólica superior a 22 por 100 vol.; alcohol etílico, no desnaturalizado, de 80 por 100 vol. o más: 1 litro en total;

Bebidas destiladas y bebidas espirituosas, aperitivos a base de vino o de alcohol, tafia, sake o bebidas similares de una graduación alcohólica igual o inferior a 22 por 100 vol; vinos espumosos y generosos: 2 litros en total;

Otros vinos: 4 litros en total;

Cerveza: 16 litros en total.

Para todo viajero, la franquicia se podrá aplicar a cualquier combinación de los tipos de alcohol y bebidas alcohólicas mencionados, siempre que el total de los porcentajes utilizados de cada franquicia autorizada no supere el 100 por ciento.

El valor de estos bienes no se computará para la determinación de los límites de valor global señalados en el apartado uno precedente.

Los viajeros menores de diecisiete años de edad no se beneficiarán de las exenciones señaladas en este apartado.

Cuatro. Cuando el viajero proceda de un país tercero en régimen de tránsito, y acredite que los bienes han sido adquiridos en las condiciones normales de tributación de otro Estado miembro, la importación de dichos bienes efectuada al amparo del régimen de viajeros estará exenta, sin sujeción a los límites de valor global y de cantidad establecidos en los apartados uno y tres anteriores. A estos efectos, no se considerarán en régimen de tránsito los pasajeros que sobrevuelen el territorio de aplicación del impuesto sin aterrizar en él.

Cinco. Los límites previstos para la exención del Impuesto que se establecen en este artículo se reducirán a la décima parte de las cantidades señaladas cuando los bienes a que se refieran se importen por el personal de los medios de transporte utilizados en el tráfico internacional y con ocasión de los desplazamientos efectuados en el ejercicio de sus actividades profesionales.»

Artículo 36.- Importaciones de pequeños envíos.

Uno. Estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones de pequeños envíos, procedentes de países terceros, que no constituyan una expedición comercial y se remitan por un particular con destino a otro particular que se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Dos. A estos efectos, se considerarán pequeños envíos sin carácter comercial aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

1º. Que se importen ocasionalmente.

2º. Que comprendan exclusivamente bienes de uso personal del destinatario o de su familia y que, por su naturaleza o cantidad, no pueda presumirse su afectación a una actividad empresarial o profesional.

3º. Que se envíen por el remitente a título gratuito.

4º. Que el valor global de los bienes importados no exceda de 45 euros.

Tres. La exención se aplicará también a los bienes que se relacionan y hasta las cantidades que igualmente se indican a continuación:

a) Labores del tabaco:

– Cigarrillos: 50 unidades

o

– Puritos (cigarros con un peso máximo 3 gr. unidad): 25 unidades

o

– Cigarros puros: 10 unidades

o

(1) La disposición adicional primera de la Ley Orgánica 6/2011 (BOE de 1 de julio) reduce la exención prevista en la letra a) de este apartado a 80 cigarrillos al mes para los residentes de la zona fronteriza con Gibraltar y trabajadores fronterizos de la citada zona.

– Tabaco para fumar:50 gramos

b) Alcoholes y bebidas alcohólicas:

– Bebidas destiladas y bebidas espirituosas de una graduación alcohólica superior a 22 por 100 vol.; alcohol etílico, no desnaturalizado, de 80 por 100 vol. o más: Una botella estándar (hasta 1 litro)

o

– Bebidas destiladas y bebidas espirituosas, aperitivos a base de vino o de alcohol, tafia, saké o bebidas similares de una graduación alcohólica igual o inferior a 22 por 100 vol.; vinos espumosos y generosos: Una botella estándar (hasta 1 litro)

u

– Otros vinos: 2 litros en total

c) Perfumes: 50 gramos

y

Aguas de tocador: 1/4 de litro u 8 onzas

d) Café: 500 gramos

o

Extractos y esencias de café: 200 gramos

e) Té: 100 gramos

o

Extractos y esencias de té: 40 gramos

Si los bienes comprendidos en este apartado excedieran de las cantidades señaladas, se excluirán en su totalidad del beneficio de la exención.

Artículo 37.- Importaciones de bienes con ocasión del traslado de la sede de actividad.

Uno. Estarán exentas del Impuesto las importaciones de los bienes de inversión afectos a la actividad empresarial o profesional de una empresa de producción o de servicios que cesa definitivamente en su actividad empresarial en un país tercero para desarrollar una similar en el territorio de aplicación del Impuesto.

La exención no alcanzará a los bienes pertenecientes a empresas establecidas en un país tercero cuya transferencia al territorio de aplicación del Impuesto se produzca con ocasión de la fusión con una empresa establecida previamente en este territorio o de la absorción por una de estas empresas, sin que se inicie una actividad nueva.

Si la empresa que transfiere su actividad se dedicase en el lugar de procedencia al desarrollo de una actividad ganadera, la exención se aplicará también al ganado vivo utilizado en dicha explotación.

Quedarán excluidos de la presente exención los siguientes bienes:

a) Los medios de transporte que no tengan el carácter de instrumentos de producción o de servicios.

b) Las provisiones de toda clase destinadas al consumo humano o a la alimentación de los animales.

c) Los combustibles.

d) Las existencias de materias primas, productos terminados o semiterminados.

e) El ganado que esté en posesión de los tratantes de ganado.

Dos. La exención establecida en el apartado anterior, quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que los bienes importados hayan sido utilizados por la empresa durante un período mínimo de doce meses antes del cese de la actividad en el lugar de procedencia.

b) Que se destinen a los mismos usos en el territorio de aplicación del Impuesto.

c) Que la importación de los bienes se efectúe dentro del plazo de doce meses siguientes al cese de la actividad en el lugar de procedencia.

d) Que los bienes importados no se destinen al desarrollo de una actividad que consista fundamentalmente en la realización de operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 20 de esta Ley.

e) Que los bienes sean adecuados a la naturaleza e importancia de la empresa considerada.

f) Que la empresa, que transfiera su actividad al territorio de aplicación del Impuesto, presente declaración de alta como sujeto pasivo del Impuesto antes de realizar la importación de los bienes.

Artículo 38.- Bienes obtenidos por productores agrícolas o ganaderos en tierras situadas en terceros países.

Uno. Estarán exentas las importaciones de productos agrícolas, ganaderos, hortícolas o silvícolas procedentes de tierras situadas en un país tercero contiguo al territorio de aplica-

ción del Impuesto, obtenidos por productores cuya sede de explotación se encuentre en el mencionado territorio en la proximidad inmediata de aquel país.

Dos. La exención prevista en este artículo estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. Los productos ganaderos deben proceder de animales criados, adquiridos o importados en las condiciones generales de tributación de la Comunidad.

2º. Los caballos de raza pura no podrán tener más de seis meses de edad y deberán haber nacido en el país tercero de un animal fecundado en el territorio de aplicación del Impuesto y exportado temporalmente para parir.

3º. Los bienes deberán ser importados por el productor o por persona que actúe en nombre y por cuenta de él.

Artículo 39.- Semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo y de los vegetales.

Uno. Estarán exentas del Impuesto, a condición de reciprocidad, las importaciones de semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo y de los vegetales, destinados a la explotación de tierras situadas en la proximidad inmediata de un país tercero y explotadas por productores agrícolas cuya sede de explotación se encuentre en dicho país tercero, en la proximidad inmediata del territorio de aplicación del Impuesto.

Dos. La exención estará condicionada a los siguientes requisitos:

1º. Que los mencionados productos se importen en cantidades no superiores a las necesarias para la explotación de las tierras a que se destinen.

2º. Que la importación se efectúe por el productor o por persona que actúe en nombre y por cuenta de él.

Artículo 40.- Importaciones de animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas destinados a la investigación.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones, a título gratuito, de animales especialmente preparados para ser utilizados en vados dedicados también esencialmente a las mismas actividades.

La exención establecida en este artículo se concederá con los mismos límites y condiciones fijados en la legislación aduanera.

Artículo 41.- Importaciones de sustancias terapéuticas de origen humano y de reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos y de los tejidos humanos.

Uno. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27, número 1º. de esta Ley, estarán exentas del Impuesto las importaciones de sustancias terapéuticas de origen humano y de reactivos destinados a la determinación de los grupos sanguíneos y de los tejidos humanos.

La exención alcanzará también a los embalajes especiales indispensables para el transporte de dichos productos, así como a los disolventes y accesorios necesarios para su conservación y utilización.

Dos. A estos efectos, se considerarán:

«Sustancias terapéuticas de origen humano»: La sangre humana y sus derivados, tales como sangre humana total, plasma humano desecado, albúmina humana y soluciones estables de proteínas plasmáticas humanas, inmoglobulina y fibrinógeno humano.

«Reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos»: Todos los reactivos de origen humano, vegetal u otro, para la determinación de los grupos sanguíneos y la detección de incompatibilidades sanguíneas.

«Reactivos para la determinación de los grupos de tejidos humanos»: Todos los reactivos de origen humano, animal, vegetal u otro, para la determinación de los grupos de los tejidos humanos.

Tres. Esta exención sólo se aplicará cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1º. Que se destinen a organismos o laboratorios autorizados por la Administración, para su utilización exclusiva en fines médicos o científicos con exclusión de toda operación comercial.

2º. Que los bienes importados se presenten en recipientes provistos de una etiqueta especial de identificación.

3º. Que la naturaleza y destino de los productos importados se acredite en el momento de la importación mediante un certificado expedido por organismo habilitado para ello en el país de origen.

Artículo 42.- Importaciones de sustancias de referencia para el control de calidad de los medicamentos.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de muestras de sustancias referenciadas, autorizadas por la Organización Mundial de la Salud para el control de calidad de las materias utilizadas para la fabricación de medicamentos, cuando se importen por Entidades autorizadas para recibir dichos envíos con exención.

Artículo 43.- Importaciones de productos farmacéuticos utilizados con ocasión de competiciones deportivas internacionales.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de los productos farmacéuticos destinados al uso de las personas o de los animales que participen en competiciones deportivas internacionales, en cantidades apropiadas a sus necesidades durante el tiempo de su permanencia en el territorio de aplicación del Impuesto.

Artículo 44.- Importaciones de bienes destinados a Organismos caritativos o filantrópicos.

Uno. Estarán exentas del Impuesto las importaciones de los siguientes bienes, que se realicen por Entidades públicas o por Organismos privados autorizados, de carácter caritativo o filantrópico:

1º. Los bienes de primera necesidad, adquiridos a título gratuito, para ser distribuidos gratuitamente a personas necesitadas.

A estos efectos, se entiende por bienes de primera necesidad los que sean indispensables para la satisfacción de necesidades inmediatas de las personas, tales como alimentos, medicamentos y ropa de cama y de vestir.

2º. Los bienes de cualquier clase, que no constituyan el objeto de una actividad comercial, remitidos a título gratuito por personas o entidades establecidas fuera de la Comunidad y destinados a las colectas de fondos organizadas en el curso de manifestaciones ocasionales de beneficencia en favor de personas necesitadas.

3º. Los materiales de equipamiento y de oficina, que no constituyan el objeto de una actividad comercial, remitidos a título gratuito por personas o entidades establecidas fuera de la Comunidad para las necesidades del funcionamiento y de la realización de los objetivos caritativos y filantrópicos que persiguen dichos Organismos.

Dos. La exención no alcanza a los siguientes bienes:

a) Los productos alcohólicos comprendidos en los Códigos NC 22.03 a 22.08 del Arancel Aduanero.

b) El tabaco en rama o manufacturado.

c) El café y el té.

d) Los vehículos de motor distintos de las ambulancias.

Tres. Los bienes a que se refiere el apartado uno anterior no podrán ser utilizados, prestados, arrendados o cedidos a título oneroso o gratuito para fines distintos de los previstos en los números 1º. y 2º. de dicho apartado sin que dichas operaciones se hayan comunicado previamente a la Administración.

En caso de incumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior o cuando los Organismos a que se refiere este artículo dejasen de cumplir los requisitos que justificaron la aplicación de la exención, se exigirá el pago del Impuesto con referencia a la fecha en que se produjeran dichas circunstancias.

No obstante, los mencionados bienes podrán ser objeto de préstamo, arrendamiento o cesión, sin pérdida de la exención, cuando dichas operaciones se realicen en favor de otros Organismos que cumplan los requisitos previstos en el presente artículo.

Artículo 45.- Bienes importados en beneficio de personas con minusvalía.

Uno. Estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes especialmente concebidos para la educación, el empleo o la promoción social de las personas física o mentalmente disminuidas, efectuadas por instituciones u organismos debidamente autorizados que tengan por actividad principal la educación o asistencia a estas personas, cuando se remitan gratuitamente y sin fines comerciales a las mencionadas instituciones u organismos.

La exención se extenderá a las importaciones de los repuestos, elementos o accesorios de los citados bienes y de las herramientas o instrumentos utilizados en su mantenimiento, control, calibrado o reparación, cuando se importen conjuntamente con los bienes o se identifique que correspondan a ellos.

Dos. Los bienes importados con exención podrán ser prestados, alquilados o cedidos, sin ánimo de lucro, por las entidades o establecimientos beneficiarios a las personas mencionadas en el apartado anterior, sin pérdida del beneficio de la exención.

Tres. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado precedente, a las exenciones reguladas en este artículo y en relación con los fines descritos en él, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 44, apartado tres de esta Ley.

Artículo 46.- Importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes.

Uno. Estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes de cualquier clase, efectuadas por Entidades públicas o por Organismos privados autorizados, de carácter caritativo o filantrópico, siempre que se destinen a los siguientes fines:

1º. La distribución gratuita a las víctimas de catástrofes que afecten al territorio de aplicación del Impuesto.

2º. La cesión de uso gratuita a las víctimas de dichas catástrofes, manteniendo los mencionados Organismos la propiedad de los bienes.

Dos. Igualmente estarán exentas las importaciones de bienes efectuadas por unidades de socorro para atender sus necesidades durante el tiempo de su intervención en auxilio de las citadas personas.

Tres. Se excluirán de la exención establecida en el presente artículo los materiales de cualquier clase destinados a la reconstrucción de las zonas siniestradas.

Cuatro. La exención contemplada en este artículo quedará condicionada a la previa autorización de la Comisión de las Comunidades Europeas. No obstante, hasta que se conceda la mencionada autorización podrá realizarse la importación con suspensión provisional del pago del Impuesto, si el importador presta garantía suficiente.

Cinco. En las exenciones reguladas en este artículo y en relación con los fines que las condicionan, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 44, apartado tres de esta Ley.

Artículo 47.- Importaciones de bienes efectuadas en el marco de ciertas relaciones internacionales.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones, desprovistas de carácter comercial, de los siguientes bienes:

1º. Las condecoraciones concedidas por las autoridades de un país tercero a personas que tengan su residencia habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

2º. Las copas, medallas y objetos similares que tengan carácter esencialmente simbólico y sean concedidos en un país tercero a personas que tengan su residencia habitual en el territorio de aplicación del Impuesto, en homenaje a la actividad que dichas personas hayan desarrollado en las artes, las ciencias, los deportes o los servicios públicos, o en reconocimiento de sus méritos con ocasión de un acontecimiento concreto, siempre que se importen por los propios interesados.

3º. Los bienes comprendidos en el número anterior que sean ofrecidos gratuitamente por autoridades o personas establecidas en un país tercero para ser entregados, por las mismas causas, en el interior del territorio de aplicación del Impuesto.

4º. Las recompensas, trofeos, recuerdos de carácter simbólico y de escaso valor destinados a ser distribuidos gratuitamente a personas que tengan su residencia habitual fuera del territorio de aplicación del Impuesto con ocasión de congresos, reuniones de negocios o manifestaciones similares de carácter internacional que tengan lugar en el territorio de aplicación del Impuesto.

5º. Los bienes que en concepto de obsequio y con carácter ocasional:

a) Se importen por personas que, teniendo su residencia habitual en el ámbito espacial del Impuesto, hubiesen realizado una visita oficial a un país tercero y hubiesen recibido tales obsequios de las autoridades de ese país con ocasión de dicha visita.

b) Se importen por personas que efectúen una visita oficial al territorio de aplicación del Impuesto para entregarlos como regalo a las autoridades de este territorio con ocasión de dicha visita.

c) Se envíen, en concepto de regalo, a las autoridades, corporaciones públicas o agrupaciones que ejerzan actividades de interés público en el territorio de aplicación del Impuesto, por las autoridades, corporaciones o

agrupaciones de igual naturaleza de un país tercero en prueba de amistad o buena voluntad.

En todos los casos a que se refiere este número quedarán excluidos de la exención los productos alcohólicos y el tabaco en rama o manufacturado.

Lo dispuesto en este número se aplicará sin perjuicio de las disposiciones relativas al régimen de viajeros.

6º. Los bienes donados a los Reyes de España.

7º. Los bienes que normalmente puedan considerarse como destinados a ser utilizados o consumidos durante su permanencia oficial en el territorio de aplicación del Impuesto por los Jefes de los Estados extranjeros, por quienes los representen o por quienes tengan prerrogativas análogas, a condición de reciprocidad.

Artículo 48.- Importaciones de bienes con fines de promoción comercial.

Uno. Estarán exentas del Impuesto las importaciones de los siguientes bienes:

1º. Las muestras de mercancías sin valor comercial estimable.

La exención de este número se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en el número 4º., letra a) siguiente.

2º. Los impresos de carácter publicitario, tales como catálogos, listas de precios, instrucciones de uso o folletos comerciales que se refieran a:

a) Mercancías destinadas a la venta o arrendamiento por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de la Comunidad.

b) Prestaciones de servicios en materia de transporte, de seguro comercial o de banca, ofrecidas por personas establecidas en un país tercero.

La exención de este número quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Los impresos deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca, venda o alquile las mercancías o que ofrezca las prestaciones de servicios a que se refieran.

b) Cada envío comprenderá un sólo ejemplar de cada documento o, si comprendiese varios ejemplares, el peso bruto total no podrá exceder de un kilogramo.

c) Los impresos no deberán ser objeto de envíos agrupados de un mismo remitente a un mismo destinatario.

3º. Los objetos de carácter publicitario que, careciendo de valor comercial intrínseco, se remitan gratuitamente por los proveedores a sus clientes, siempre que no tengan otra finalidad económica distinta de la publicitaria.

4º. Los bienes que a continuación se relacionan, destinados a una exposición o manifestación similar:

a) Las pequeñas muestras representativas de mercancías.

La exención quedará condicionada a la concurrencia de los requisitos que a continuación se relacionan:

a') Que sean importadas gratuitamente como tales o que sean obtenidas en la manifestación a partir de las mercancías importadas a granel.

b') Que se distribuyan gratuitamente al público durante la manifestación o exposición para su utilización o consumo.

c') Que sean identificables como muestras de carácter publicitario de escaso valor unitario.

d') Que no sean susceptibles de ser comercializadas y se presenten, en su caso, en envases que contengan una cantidad de mercancías inferior a la más pequeña cantidad de la misma mercancía ofrecida efectivamente en el comercio.

e') Tratándose de muestras de los productos alimenticios y bebidas no acondicionados en la forma indicada en la letra anterior, que se consuman en el acto en la propia manifestación.

f') Que su valor global y cantidad estén en consonancia con la naturaleza de la exposición o manifestación, el número de visitantes y la importancia de la participación del expositor.

b) Los que hayan de utilizarse exclusivamente en la realización de demostraciones o para permitir el funcionamiento de máquinas o aparatos presentados en dichas exposiciones o manifestaciones.

La exención estará condicionada a los siguientes requisitos:

a’) Que los bienes importados sean consumidos o destruidos en el curso de la manifestación o exposición.

b’) Que su valor global y cantidad sea proporcionada a la naturaleza de la exposición o manifestación, al número de visitantes y la importancia de la participación del expositor.

c) Los materiales de escaso valor, tales como pinturas, barnices, papeles pintados o similares, utilizados para la construcción, instalación o decoración de los pabellones de los expositores y que se inutilicen al emplearlos en dichos fines.

d) Los impresos, catálogos, prospectos, listas de precios, carteles, calendarios, fotografías no enmarcadas o similares distribuidos gratuitamente con fines exclusivos de publicidad de los bienes objeto de la exposición o manifestación.

La exención quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

a’) Que los bienes importados se destinen exclusivamente a ser distribuidos gratuitamente al público en el lugar de la exposición o manifestación.

b’) Que, por su valor global y cantidad, sean proporcionados a la naturaleza de la manifestación, al número de sus visitantes y la importancia de la participación del expositor.

Dos. Las exenciones establecidas en el número 4º. del apartado anterior no se aplicarán a las bebidas alcohólicas, al tabaco en rama o manufacturado, a los combustibles ni a los carburantes.

Tres. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por exposiciones o manifestaciones similares las exposiciones, ferias, salones o acontecimientos análogos del comercio, la industria, la agricultura o la artesanía, las organizadas principalmente con fines filantrópicos, científicos, técnicos, de artesanía, artísticos, educativos, culturales, deportivos o religiosos o para el mejor desarrollo de las actividades sindicales, turísticas o de las relaciones entre los pueblos. Asimismo se comprenderán en este concepto las reuniones de representantes de organizaciones o grupos internacionales y las ceremonias de carácter oficial o conmemorativo.

No tendrán esta consideración las que se organicen con carácter privado en almacenes o locales comerciales utilizados para la venta de mercancías.

Artículo 49.- Importaciones de bienes para ser objeto de exámenes, análisis o ensayos.

Uno. Estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes destinados a ser objeto de exámenes, análisis o ensayos para determinar su composición, calidad u otras características técnicas con fines de información o de investigaciones de carácter industrial o comercial.

Se excluyen de la exención los bienes que se utilicen en exámenes, análisis o ensayos que en sí mismos constituyan operaciones de promoción comercial.

Dos. La exención sólo alcanzará a la cantidad de los mencionados bienes que sea estrictamente necesaria para la realización de los objetivos indicados y quedará condicionada a que los mismos sean totalmente consumidos o destruidos en el curso de las operaciones de investigación.

No obstante, la exención se extenderá igualmente a los productos restantes que pudieran resultar de dichas operaciones si, con autorización de la Administración, fuesen destruidos o convertidos en bienes sin valor comercial, abandonados en favor del Estado libres de gastos o reexportados a un país tercero. En defecto de la citada autorización los mencionados productos quedarán sujetos al pago del Impuesto en el estado en que se encontrasen, con referencia al momento en que se ultimasen las operaciones de examen, análisis o ensayo.

A estos efectos, se entiende por productos restantes los que resulten de los exámenes, análisis o ensayos, o bien las mercancías importadas con dicha finalidad que no fuesen efectivamente utilizadas.

Artículo 50.- Importaciones de bienes destinados a los organismos competentes en materia de protección de la propiedad intelectual o industrial.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de marcas, modelos o diseños, así como de los expedientes relativos a la solicitud de derechos de propiedad intelectual o industrial destinados a los organismos competentes para tramitarlos.

Artículo 51.- Importaciones de documentos de carácter turístico.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de los siguientes documentos de carácter turístico:

1º. Los destinados a ser distribuidos gratuitamente con fines de propaganda sobre viajes a lugares situados fuera de la Comunidad, principalmente para asistir a reuniones o manifestaciones que presenten carácter cultural, turístico, deportivo, religioso o profesional, siempre que no contengan más de un 25 por ciento de publicidad comercial privada y que sea evidente su finalidad de propaganda de carácter general.

2º. Las listas o anuarios de hoteles extranjeros, así como las guías de servicios de transporte, explotados fuera de la Comunidad y que hayan sido publicados por organismos oficiales de turismo o bajo su patrocinio, siempre que se destinen a su distribución gratuita, y no contengan más de un 25 por ciento de publicidad comercial privada.

3º. El material técnico enviado a los representantes acreditados o corresponsales designados por organismos oficiales nacionales de turismo, que no se destine a su distribución, como anuarios, listas de abonados de teléfono o de telex, lista de hoteles, catálogos de ferias, muestras de productos de artesanía sin valor comercial estimable, documentación sobre museos, universidades, estaciones termales u otras instituciones análogas.

Artículo 52.- Importaciones de documentos diversos.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de los siguientes bienes:

1º. Los documentos enviados gratuitamente a las Entidades públicas.

2º. Las publicaciones de gobiernos de terceros países y de organismos oficiales internacionales para su distribución gratuita.

3º. Las papeletas de voto para las elecciones convocadas por organismos establecidos fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

4º. Los objetos destinados a servir de prueba o para fines similares ante los juzgados, tribunales u otras instancias oficiales del Reino de España.

5º. Los reconocimientos de firmas y las circulares impresas relacionadas que se expidan en los intercambios usuales de información entre servicios públicos o establecimientos bancarios.

6º. Los impresos de carácter oficial dirigidos al Banco de España.

7º. Los informes, memorias de actividades, notas de información, prospectos, boletines de suscripción y otros documentos dirigidos a los tenedores o suscriptores de títulos emitidos por sociedades extranjeras.

8º. Las fichas perforadas, registros sonoros, microfilmes y otros soportes grabados utilizados para la transmisión de información remitidos gratuitamente a sus destinatarios.

9º. Los expedientes, archivos, formularios y demás documentos destinados a ser utilizados en reuniones, conferencias o congresos internacionales, así como las actas y resúmenes de dichas manifestaciones.

10º. Los planos, dibujos técnicos, copias, descripciones y otros documentos análogos importados para la obtención o ejecución de pedidos o para participar en un concurso organizado en el territorio de aplicación del Impuesto.

11º. Los documentos destinados a ser utilizados en exámenes organizados en el ámbito de aplicación del Impuesto por instituciones establecidas fuera de la Comunidad.

12º. Los formularios destinados a ser utilizados como documentos oficiales en el tráfico internacional de vehículos o mercancías, en aplicación de los convenios internacionales.

13º. Los formularios, etiquetas, títulos de transporte y documentos similares expedidos por empresas de transporte u hoteleras establecidas fuera de la Comunidad y dirigidas a las agencias de viaje establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

14º. Los formularios y títulos de transporte, conocimientos de embarque, cartas de porte y demás documentos comerciales o de oficina ya utilizados.

15º. Los impresos oficiales de las autoridades nacionales o internacionales y los impresos ajustados a modelos internacionales dirigidos por asociaciones establecidas fuera de la Comunidad a las asociaciones correspondientes establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto para su distribución.

16º. Las fotografías, diapositivas y clichés para fotografías, incluso acompañados de le-

yendas, dirigidos a las agencias de prensa o a los editores de periódicos o revistas.

17º. Las publicaciones oficiales que constituyan el medio de expresión de la autoridad pública del país de exportación, de Organismos internacionales, de Entidades públicas y Organismos de derecho público, establecidos en el país de exportación, así como los impresos distribuidos por organizaciones políticas extranjeras reconocidas oficialmente como tales por España con motivo de elecciones, siempre que dichas publicaciones e impresos hayan estado gravados por el Impuesto sobre el Valor Añadido o un tributo análogo en el país de exportación y no hayan sido objeto de desgravación a la exportación.

Artículo 53.- Importaciones de material audiovisual producido por la Organización de las Naciones Unidas.

Estarán exentas las importaciones de los materiales audiovisuales de carácter educativo, científico o cultural, producidos por la Organización de las Naciones Unidas o alguno de sus organismos especializados, que se relacionan a continuación:

CÓDIGO NC	Designación de la mercancía
3704 00	Placas, películas, papel, cartón y textiles, fotográficos, impresionados pero sin revelar:
ex 3704 00 10	- Placas y películas.
	- Películas cinematográficas, positivas, de carácter educativo, científico o cultural.
ex 3705	Placas y películas, fotográficas, impresionadas y reveladas, excepto las cinematográficas:
	- de carácter educativo, científico o cultural.
3706	Películas cinematográficas, impresionadas y reveladas, con registro de sonido o sin él, o con registro de sonido solamente:
3706 10	- de anchura superior o igual a 35 mm:
	- Las demás:
ex 3706 10 99	- Las demás positivas
	- Películas de actualidad (tengan o no sonido) que recojan sucesos que tengan carácter de actualidad en el momento de la importación e importadas para su reproducción en número de dos copias por tema como máximo.
	- Películas de archivo (que tengan o no sonido) destinadas a acompañar a películas de actualidad.
	- Películas recreativas especialmente adecuadas para los niños y los jóvenes.
	- Las demás de carácter educativo, científico o cultural.
	- Las demás:
3706 90	- Las demás:
	- Las demás positivas:
ex 3706 90 51 ex 3706 90 91 ex 3706 90 99	- Películas de actualidad (tengan o no sonido) que recojan sucesos que tengan carácter de actualidad en el momento de la importación e importadas para su reproducción en número de dos copias por tema como máximo.
	- Películas de archivo (que tengan o no sonido) destinadas a acompañar a películas de actualidad.
	- Películas recreativas especialmente adecuadas para los niños y los jóvenes.
	- Las demás de carácter educativo, científico o cultural.
4911	- Los demás impresos, incluidos las estampas, grabados y fotografías:
	- Las demás:
4911 99	- Las demás:

ex 4911 99 90	- Las demás:
	- Microtarjetas u otros soportes utilizados por los servicios de información y de documentación por ordenador, de carácter educativo, científico o cultural.
	- Murales destinados exclusivamente a la demostración y la enseñanza.
ex 8524	- Discos, cintas y demás soportes para grabar sonido o para grabaciones análogas, grabados, incluso las matrices y moldes galvánicos para la fabricación de discos con exclusión de los productos del capítulo 37:
	- de carácter educativo, científico o cultural.
ex 9023 00	- Instrumentos, aparatos y modelos, proyectados para demostraciones (por ejemplo en la enseñanza o exposiciones), que no sean susceptibles de otros usos:
	- Modelos, maquetas y murales de carácter educativo, científico o cultural, destinados exclusivamente a la demostración y la enseñanza.
	- Maquetas o modelos visuales reducidos de conceptos abstractos tales como las estructuras moleculares o fórmulas matemáticas.
Varios	- Hologramas para proyección por láser.
	- Juegos multimedia.
	- Material de enseñanza programada, incluido material en forma de equipo, acompañado del material impreso correspondiente.

Artículo 54.- Importaciones de objetos de colección o de arte.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de los objetos de colección o de arte de carácter educativo, científico o cultural, no destinados a la venta e importados por museos, galerías y otros establecimientos autorizados para recibir esos objetos con exención.

La exención estará condicionada a que los objetos se importen a título gratuito o, si lo fueran a título oneroso, que sean entregados por una persona o Entidad que no actúe como empresario o profesional.

Artículo 55.- Importaciones de materiales para el acondicionamiento y protección de mercancías.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de los materiales utilizados para el acondicionamiento o protección, incluso térmica, de mercancías durante su transporte, siempre que con respecto de dichos materiales se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que no sean normalmente susceptibles de reutilización.

b) Que su contraprestación esté incluida en la base imponible del Impuesto en la importación de las mercancías a que se refieran.

Artículo 56.- Importaciones de bienes destinados al acondicionamiento o a la alimentación en ruta de animales.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de los bienes destinados al acondicionamiento o a la alimentación en ruta de animales importados, siempre que los mencionados bienes se utilicen o distribuyan a los animales durante el transporte.

Artículo 57.- Importaciones de carburantes y lubricantes.

Uno. Estarán exentas del Impuesto las importaciones de carburantes y lubricantes contenidos en los depósitos de los vehículos automóviles industriales y de turismo y en los de los contenedores de uso especial que se introduzcan en el territorio de aplicación del Impuesto, con los siguientes requisitos:

1º. El carburante contenido en los depósitos normales de los vehículos automóviles industriales y de los contenedores de usos especiales, sólo podrá importarse con exención hasta el límite de 200 litros.

Para los demás vehículos, podrá importarse con exención el carburante contenido en los depósitos normales, sin limitación alguna.

2º. El carburante contenido en los depósitos portátiles de los vehículos de turismo sólo

podrá importarse con exención hasta el límite de 10 litros.

3º. Los lubricantes que se encuentren a bordo de los vehículos en las cantidades que correspondan a las necesidades normales de funcionamiento de dichos vehículos durante el trayecto en curso.

Dos. A los efectos de este artículo, se entiende por:

1º. Vehículo automóvil industrial: todo vehículo a motor capaz de circular por carretera que, por sus características y equipamiento, resulte apto y esté destinado al transporte, con o sin remuneración, de personas, con capacidad superior a nueve personas incluido el conductor, o de mercancías, así como para otros usos industriales distintos del transporte.

2º. Vehículo automóvil de turismo: todo vehículo a motor, apto para circular por carretera que no esté comprendido en el concepto de vehículo automóvil industrial.

3º. Contenedores de usos especiales: todo contenedor equipado con dispositivos especialmente adaptados para los sistemas de refrigeración, oxigenación, aislamiento térmico u otros similares.

4º. Depósitos normales: los depósitos, incluso los de gas, incorporados de una manera fija por el constructor en todos los vehículos de serie o en los contenedores de un mismo tipo y cuya disposición permita la utilización directa del carburante en la tracción del vehículo o, en su caso, el funcionamiento de los sistemas de refrigeración o de cualquier otro con que esté equipado el vehículo o los contenedores de usos especiales.

Tres. Los carburantes admitidos con exención no podrán ser empleados en vehículos distintos de aquéllos en los que se hubiesen importado, ni extraídos de los mismos, ni almacenados, salvo los casos en que los mencionados vehículos fuesen objeto de una reparación necesaria, ni podrán ser objeto de una cesión onerosa o gratuita por parte del beneficiario de la exención.

En otro caso, quedarán sujetas al Impuesto las cantidades que hubiesen recibido los destinos irregulares mencionados.

Artículo 58.- Importaciones de ataúdes, materiales y objetos para cementerios.

Uno. Estarán exentas del Impuesto las importaciones de ataúdes y urnas que contengan cadáveres o restos de su incineración, así como las flores, coronas y demás objetos de adorno conducidos por personas residentes en un país tercero que asistan a funerales o las utilicen para decorar las tumbas situadas en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que se presenten en cantidades que no sean propias de una actividad de carácter comercial.

Dos. También estarán exentas las importaciones de bienes de cualquier naturaleza destinados a la construcción, conservación o decoración de los cementerios, sepulturas y monumentos conmemorativos de las víctimas de guerra de un país tercero, inhumadas en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que dichas importaciones se realicen por organizaciones debidamente autorizadas.

Artículo 59.- Importaciones de productos de la pesca.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones, realizadas por las Aduanas marítimas, de productos de la pesca cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1º. Que se efectúen por los propios armadores de los buques pesqueros o en nombre y por cuenta de ellos y procedan directamente de sus capturas.

2º. Que los productos se importen en el mismo estado en que se capturaron o se hubiesen sometido a operaciones destinadas exclusivamente a preservarlos para su comercialización, tales como limpieza, troceado, clasificación y embalaje, refrigeración, congelación o adición de sal.

3º. Que dichos productos no hubiesen sido objeto de una entrega previa a la importación.

Artículo 60.- Importaciones de bienes en régimen diplomático o consular.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes en régimen diplomático o consular cuando gocen de exención de los derechos de importación.

Artículo 61.- Importaciones de bienes destinados a Organismos Internacionales.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes efectuadas por Organismos internacionales reconocidos por España y las realizadas por sus miembros con estatuto di-

plomático, con los límites y en las condiciones fijadas en los Convenios internacionales por los que se crean tales Organismos o en los acuerdos de sede de los mismos.

En particular, estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes realizadas por la Comunidad Europea, la Comunidad Europea de la Energía Atómica, el Banco Central Europeo o el Banco Europeo de Inversiones o por los Organismos creados por las Comunidades a las cuales se aplica el Protocolo del 8 de abril de 1965 sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, dentro de los límites y conforme a las condiciones de dicho Protocolo y a los acuerdos para su aplicación o a los acuerdos de sede, siempre que dicha exención no provoque distorsiones en la competencia.

Artículo 62.- Importaciones de bienes destinados a la OTAN.

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes efectuadas por las fuerzas de los demás Estados partes del Tratado del Atlántico Norte, en los términos establecidos en el Convenio entre los Estados partes de dicho Tratado relativo al estatuto de sus fuerzas.

Artículo 63.- Reimportaciones de bienes.

Estarán exentas del Impuesto las reimportaciones de bienes en el mismo estado en que fueran exportados previamente, cuando se efectúen por quien los hubiese exportado y se beneficien, asimismo, de la exención de los derechos de importación.

Artículo 64.- Prestaciones de servicios relacionados con las importaciones.

Estarán exentas del Impuesto las prestaciones de servicios, distintas de las declaradas exentas en el artículo 20 de esta Ley, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.

Artículo 65. Importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero.

Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero que se relacionan a continuación, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones:

a) Los bienes a que se refiere la letra a) del apartado quinto del anexo de esta Ley.

b) Los bienes procedentes de los territorios comprendidos en la letra b) del número 1.º del apartado dos del artículo 3 de esta Ley.

c) Los que se relacionan a continuación: Patatas (Código NC 0701), aceitunas (Código NC 071120), cocos, nueces de Brasil y nueces de cajuil (Código NC 0801), otros frutos de cáscara (Código NC 0802), café sin tostar (Código NC 09011100 y 09011200), té (Código NC 0902), cereales (Código NC 1001 a 1005 y NC 1007 y 1008), arroz con cáscara (Código NC 1006), semillas y frutos oleaginosos (incluidas las de soja) (Código NC 1201 a 1207), grasas y aceites vegetales y sus fracciones, en bruto, refinados pero sin modificar químicamente (Código NC 1507 a 1515), azúcar en bruto (Código NC 170111 y 170112), cacao en grano o partido, crudo o tostado (Código NC 1801), hidrocarburos (incluidos el propano y el butano, y los petróleos crudos de origen mineral (Código NC 2709, 2710, 271112 y 271113), productos químicos a granel (Código NC capítulos 28 y 29), caucho en formas primarias o en placas, hojas o bandas (Código NC 4001 y 4002), lana (Código NC 5101), estaño (Código NC 8001), cobre (Código NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (Código NC 7901), níquel (Código NC 7502), aluminio (Código NC 7601), plomo (Código NC 7801), indio (Código NC ex 811292 y ex 811299), plata (Código NC 7106) y platino, paladio y rodio (Código NC 71101100, 71102100 y 71103100).

d) Los bienes que se destinen a tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos.

Artículo 66.- Exenciones en las importaciones de bienes para evitar la doble imposición.

Estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

1º. Las importaciones de bienes cuya entrega se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, en virtud de lo esta-

blecido en el artículo 68, apartado dos, número 2º. de esta Ley.

2º. Las importaciones temporales de bienes con exención parcial de los derechos de importación, cuando fuesen cedidos por su propietario mediante la realización de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 69, apartado Dos, letra j), de esta Ley, que se encuentren sujetas y no exentas del Impuesto.

3º. Las importaciones de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, con independencia del lugar en el que deban considerarse efectuadas las entregas de dichos bienes.

La exención establecida en este número resultará igualmente aplicable a las importaciones de gas natural realizadas a través de buques que lo transporten para su introducción en una red de distribución del mismo o en una red previa de gaseoductos.

Artículo 67.- Normas generales aplicables a las exenciones previstas en el presente capítulo.

El importador deberá aportar las pruebas suficientes para acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos precedentes.

TÍTULO III

LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 68.- Lugar de realización de las entregas de bienes.

El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:

1º. Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado en un país tercero, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.º Las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados.

3º. Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio.

4º. Las entregas de bienes a pasajeros que se efectúen a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, cuyo lugar de inicio se encuentre en el ámbito espacial del Impuesto y el lugar de llegada en otro punto de la Comunidad.

Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.

A los efectos de este número, se considerará como:

a) La parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, la parte de un transporte que, sin escalas en territorios terceros, discurra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad.

b) Lugar de inicio, el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en el interior de la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad.

c) Lugar de llegada, el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala en territorios terceros.

Tres. Se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino al mencionado territorio cuando concurran los siguientes requisitos:

1º. Que la expedición o el transporte de los bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta.

2º. Que los destinatarios de las citadas entregas sean las persona cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o bien, cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

3º. Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:

a) Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13, número 2º. de esta Ley.

b) Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el apartado dos, número 2º. del presente artículo.

c) Bienes cuyas entregas hayan tributado conforme al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte.

4º. Que el importe total, excluido el Impuesto, de las entregas efectuadas por el empresario o profesional desde otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del Impuesto, con los requisitos de los números anteriores, haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 35.000 euros.

Lo previsto en este apartado será de aplicación, en todo caso, a las entregas efectuadas durante el año en curso una vez superado el límite cuantitativo indicado en el párrafo anterior.

También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas efectuadas en las condiciones señaladas en este apartado, aunque no se hubiese superado el límite cuantitativo indicado, cuando los empresarios hubiesen optado por dicho lugar de tributación en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte.

En la aplicación del límite a que se refiere este número debe considerarse que el importe de la contraprestación de las entregas de los bienes no podrá fraccionarse a estos efectos.

Cuatro. No se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en dicho territorio con destino a otro Estado miembro cuando concurran los requisitos a que se refieren los números 1º., 2º. y 3º. del apartado anterior y el importe total de las mismas, excluido el Impuesto, haya excedido durante el año natural precedente de los límites fijados en dicho Estado a estos efectos.

Lo previsto en este apartado será de aplicación, en todo caso, a las entregas efectuadas durante el año en curso a partir del momento en que el importe de los mismos supere los límites cuantitativos que establezcan los respectivos Estados miembros de destino.

Podrán optar por aplicar lo dispuesto en este apartado, en la forma que reglamentariamente se establezca, los empresarios cuyas ventas con destino a otros Estados miembros no hayan superado los límites indicados. La opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, la referidas entregas de bienes no se entenderán realizadas, en ningún caso, en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes sean objeto de los Impuestos Especiales.

Cinco. Las entregas de bienes que sean objeto de Impuestos Especiales, efectuadas en las condiciones descritas en el apartado tres, números 1º. y 2º. se entenderán, en todo caso, realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el lugar de llegada de la expedición o del transporte se encuentre en el referido territorio.

El importe de las entregas de los bienes a que se refiere el párrafo anterior no se computará a los efectos de determinar los límites previstos en los apartados tres y cuatro anteriores.

Seis. Cuando los bienes objeto de las entregas a que se refieren los apartados tres y cuatro de este artículo sean expedidos o transportados desde un país tercero e importados por el vendedor en un Estado miembro distinto del de destino final, se entenderá que han sido expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación.

Siete. Las entregas de gas a través de una red de gas natural, situada en el territorio de

la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los supuestos que se citan a continuación:

1º. Las efectuadas a un empresario o profesional revendedor, cuando este tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio en el citado territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

A estos efectos, se entenderá por empresario o profesional revendedor aquel cuya actividad principal respecto a las compras de gas, electricidad, calor o frío consista en su reventa y el consumo propio de los mismos sea insignificante.

2.º Cualesquiera otras, cuando el adquirente efectúe el uso o consumo efectivos de dichos bienes en el territorio de aplicación del Impuesto. A estos efectos, se considerará que tal uso o consumo se produce en el citado territorio cuando en él se encuentre el contador en el que se efectúe la medición.

Cuando el adquirente no consuma efectivamente el total o parte de dichos bienes, los no consumidos se considerarán usados o consumidos en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el adquirente tenga en ese territorio la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, siempre que las entregas hubieran tenido por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

Artículo 69. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales.

Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla:

a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

c) Los de publicidad.

d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.

e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.

f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16.º y 18.º, de esta

Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

h) Los de cesión de personal.

i) El doblaje de películas.

j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.

k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este apartado.

Tres. A efectos de esta Ley, se entenderá por:

1.º Sede de la actividad económica: lugar en el que los empresarios o profesionales centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.

2.º Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales.

En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

3.º Servicios de telecomunicación: aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.

4.º Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

5.º Servicios de radiodifusión y televisión: aquellos servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación.

Artículo 70. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.

c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.

d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.

e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.

f) Los de alquiler de cajas de seguridad.

g) La utilización de vías de peaje.

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

2.º Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste se define en el artículo 3 de esta Ley:

a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.

b) Los de transporte de bienes distintos de los referidos en el artículo 72 de esta Ley cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

3.º El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.

4.º Los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

5.º A) Los de restauración y catering en los siguientes supuestos:

a) Los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad cuyo lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.

b) Los restantes servicios de restauración y catering cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto.

B) A los efectos de lo dispuesto en el apartado A), letra a), de este número, se considerará como:

a) Parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad: la parte de un transporte de pasajeros que, sin hacer escala en un país o territorio tercero, discurra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad.

b) Lugar de inicio: el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad.

c) Lugar de llegada: el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala hecha en un país o territorio tercero.

6.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley.

7.º Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

a) Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares.

b) Los trabajos y las ejecuciones de obras realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.

8.º Los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

9.º A) Los servicios de arrendamiento de medios de transporte en los siguientes casos:

a) Los de arrendamiento a corto plazo cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.

b) Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio.

No obstante, cuando los arrendamientos a largo plazo cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal tengan por objeto embarcaciones de recreo, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando éstas se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio.

B) A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días.

Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.

4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

CAPÍTULO II

Operaciones intracomunitarias

Artículo 71.- Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Uno. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se encuentre en este territorio el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente.

Dos. También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 13, número 1º. de la presente Ley cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido atribuido por la Administración española, en la medida en que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte.

Artículo 72. Lugar de realización de los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

Uno. Los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal se considerarán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se inicien en el mismo.

Dos. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se entenderá por:

a) Transporte intracomunitario de bienes: el transporte de bienes cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes.

b) Lugar de inicio: el lugar donde comience efectivamente el transporte de los bienes, sin

tener en cuenta los trayectos efectuados para llegar al lugar en que se encuentren los bienes.

c) Lugar de llegada: el lugar donde se termine efectivamente el transporte de los bienes.

Artículo 73.- Derogado

Artículo 74.- Derogado

TÍTULO IV

DEVENGO DEL IMPUESTO

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 75.- Devengo del Impuesto.

Uno. Se devengará el Impuesto:

1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo previsto en los números 2.º y 3.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

Por excepción de lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

2.º bis. Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 235 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

3º. En las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.

Cuando se trate de entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente.

4º. En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran.

5º. En los supuestos de autoconsumo, cuando se efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en los casos a que se refiere el artículo 9, número 1º, letra d) párrafo tercero de esta Ley, el Impuesto se devengará:

a) Cuando se produzcan las circunstancias que determinan la limitación o exclusión del derecho a la deducción.

b) El último día del año en que los bienes que constituyan su objeto se destinen a operaciones que no originen el derecho a la deducción.

c) El último día del año en que sea de aplicación la regla de prorrata general.

d) Cuando se produzca el devengo de la entrega exenta.

6º.

7º. En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Cuando los referidos suministros constituyan entregas de bienes comprendidas en los apartados Uno y Tres del artículo 25 de esta Ley, y no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con un periodicidad superior al mes natural, el devengo del Impuesto se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del numero 1º precedente.

8º. En las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley, distintas de las señaladas en el número anterior, el devengo del Impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.

No obstante, si con anteriodidad a la citada fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo del Impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.

CAPÍTULO II

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 76.- Devengo del Impuesto.

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el Impuesto se devengará en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 de esta Ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes no será de aplicación el apartado dos del artículo 75, relativo al devengo de las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización de dichas adquisiciones.

CAPÍTULO III

Importaciones

Artículo 77.- Devengo del Impuesto.

Uno. En las importaciones de bienes el devengo del Impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.

No obstante, en el supuesto de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, el devengo se producirá en el momento en que tenga lugar el abandono de dicho régimen.

Dos. En las operaciones asimiladas a las importaciones definidas en el artículo 19 de esta Ley, el devengo se producirá en el momento en que tengan lugar las circunstancias que en el mismo se indican.

TÍTULO V

BASE IMPONIBLE

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 78.- Base imponible. Regla general.

Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1º. Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior sólo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 18º., letra c), de esta Ley que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo.

En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones.

2º.

3º. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

4º. Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los Impuestos Especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte.

5º. Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al Impuesto.

6º. El importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba.

7º. El importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas.

Tres. No se incluirán en la base imponible:

1º. Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

2º. Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

3º. Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del Impuesto que eventualmente los hubiera gravado.

4.º Las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un ter-

cero en contraprestación de dichas operaciones.

Cuatro. Cuando las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que graven las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior:

1º. Los casos en que la repercusión expresa del impuesto no fuese obligatoria.

2º. Los supuestos a que se refiere el apartado dos, número 5º. de este artículo.

Artículo 79.- Base imponible. Reglas especiales.

Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro siguientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores.

Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto.

Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1º. y 3º. de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1ª. Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2ª. Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3ª. No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

Cuatro. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación.

b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.

d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.

e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.

b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.

c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.

b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

A efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Seis. En las transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión.

Siete. En las transmisiones de bienes del comisionista al comitente, en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista más el importe de la comisión.

Ocho. En las prestaciones de servicios realizadas por cuenta de tercero, cuando quien presta los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comitente y el comisionista estará constituida por la contraprestación del servicio concertada por el comisionista menos el importe de la comisión.

Nueve. En las adquisiciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, cuando quien adquiera los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comisionista y el comitente estará constituida por la contraprestación del servicio convenida por el comisionista más el importe de la comisión.

Diez. En las entregas de bienes o prestaciones de servicios que no tengan por objeto o resultado oro de inversión y en las que se emplee oro aportado por el destinatario de la operación cuya adquisición o importación hubiese estado exenta por aplicación de la exención prevista en el apartado uno, número 1º del artículo 140 bis de esta Ley o de su equivalente en la legislación de otro Estado miembro de la Comunidad, la base imponible resultará de añadir al importe total de la contraprestación,

el valor de mercado de dicho oro, determinado en la fecha de devengo del Impuesto.

Once. En las operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en moneda o divisa distintas de las españolas, se aplicará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco de España, que esté vigente en el momento del devengo.

Doce. En la base imponible de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores, en cuanto proceda, deberán incluirse o excluirse los gastos o componentes comprendidos, respectivamente, en los apartados dos y tres del artículo anterior.

Artículo 80.- Modificación de la base imponible.

Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

1º. El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

2º. Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

Tres. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176 , apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:

A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición 1.ª podrá ser, de seis meses o un año.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja esta condición se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año a que se refiere esta regla 1.ª, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1ª anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4.ª anterior, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o un año a que se refiere la condición 1.ª anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el plazo de tres meses para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.

C) Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Cinco. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.

b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.

c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco, de esta Ley.

d) Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.

Lo dispuesto en esta letra d) no se aplicará a la reducción de la base imponible realizada de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley para los créditos que se consideren total o parcialmente incobrables, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con el requisito de acreditación documental del impago a que se refiere la condición 4.ª de dicho precepto.

2.ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

3.ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto.

4.ª En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá

que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

5.ª La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º, cuarto párrafo, de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible. En el supuesto de que el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional y en la medida en que no haya satisfecho dicha deuda, resultará de aplicación lo establecido en el apartado Cuatro C) anterior.

Seis. Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Siete. En los casos a que se refieren los apartados anteriores la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 81.- Determinación de la base imponible.

Uno. Con carácter general, la base imponible se determinará en régimen de estimación directa, sin más excepciones que las establecidas en esta Ley y en las normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de las bases imponibles.

La aplicación del régimen de estimación indirecta comprenderá el importe de las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por el sujeto pasivo y el Impuesto soportado correspondiente a las mismas.

Dos. Reglamentariamente, en los sectores o actividades económicas y con las limitaciones que se especifiquen, podrá establecerse el régimen de estimación objetiva para la determinación de la base imponible.

En ningún caso, este régimen se aplicará en las entregas de bienes inmuebles ni en las operaciones a que se refieren los artículos 9, número 1º., letras c) y d), 13, 17 y 84, apartado uno, número 2º. de esta Ley.

Tres. En los supuestos de falta de presentación de las declaraciones-liquidaciones se estará a lo dispuesto en el artículo 168 de esta Ley en relación con la liquidación provisional de oficio.

CAPÍTULO II

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 82.- Base imponible.

En particular, en las adquisiciones a que se refiere el artículo 16, número 2º., de esta Ley, la base imponible se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79, apartado tres, de la presente Ley.

En el supuesto de que el adquirente obtenga la devolución de los impuestos especiales en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de los bienes, se regularizará su situación tributaria en la forma que se determine reglamentariamente.

Dos. Cuando sea de aplicación lo previsto en el artículo 71, apartado dos, la base imponible será la correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias que no se hayan gravado en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes.

CAPÍTULO III

Importaciones

Artículo 83.- Base imponible.

Uno. Regla general.

En las importaciones de bienes la base imponible resultará de adicionar al Valor en aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del Impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido;

b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar

de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por «primer lugar de destino» el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquél en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

Dos. Reglas especiales.

1ª. La base imponible de las reimportaciones de bienes exportados temporalmente fuera de la Comunidad para ser objeto de trabajos de reparación, transformación, adaptación o trabajos por encargo, será la contraprestación de los referidos trabajos determinada según las normas contenidas en el Capítulo I de este Título.

También se comprenderán en la base imponible los conceptos a que se refieren las letras a) y b) del apartado anterior cuando no estén incluidos en la contraprestación definida en el párrafo precedente.

2ª. La base imponible de las importaciones a que se refiere el artículo 19, números 1º., 2º. y 3º. incluirá el importe de la contraprestación de todas las operaciones relativas a los correspondientes medios de transporte, efectuadas con anterioridad a estas importaciones, que se hubiesen beneficiado de la exención del Impuesto.

3ª. La base imponible de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero será la siguiente:

a) Para los bienes procedentes de otro Estado miembro o de terceros países, la que resulte de aplicar, respectivamente, las normas del artículo 82 o del apartado uno de este artículo o, en su caso, la que corresponda a la última entrega realizada en dicho depósito.

b) Para los bienes procedentes del interior del país, la que corresponda a la última entrega de dichos bienes exenta del Impuesto.

c) Para los bienes resultantes de procesos de incorporación o transformación de los bienes comprendidos en las letras anteriores, la suma de las bases imponibles que resulten de aplicar las reglas contenidas en dichas letras.

d) En todos los casos, deberá comprender el importe de las contraprestaciones correspondientes a los servicios exentos del Impuesto prestados después de la importación, adquisición intracomunitaria o, en su caso, última entrega de los bienes.

e) En todos los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros, sea por importación de bienes o por operación asimilada a la importación de bienes, se integrará en la base imponible el impuesto especial exigible por el abandono de dicho régimen.

4ª. La base imponible de las demás operaciones a que se refiere el artículo 19, número 5º. de esta Ley, será la suma de las contraprestaciones de la última entrega o adquisición intracomunitaria de bienes y de los servicios prestados después de dicha entrega o adquisición, exentos todos ellos del Impuesto, determinadas de conformidad con lo dispuesto en los capítulos I y II del presente Título.

5ª. En las importaciones de productos informáticos normalizados, la base imponible será la correspondiente al soporte y a los programas o informaciones incorporados al mismo.

Tres. Las normas contenidas en el artículo 80 de esta Ley serán también aplicables, cuando proceda, a la determinación de la base imponible de las importaciones.

Cuatro. Cuando los elementos determinantes de la base imponible se hubiesen fijado en moneda o divisa distintas de las españolas, el tipo de cambio se determinará de acuerdo con las disposiciones comunitarias en vigor para calcular el Valor en aduana.

TÍTULO VI

SUJETOS PASIVOS

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 84.- Sujetos pasivos.

Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a

gravamen, en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a') Cuando se trate de las prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

b') Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco de esta Ley.

c') Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21, números 1º y 2º, o 25 de esta Ley.

b) Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.

c) Cuando se trate de:

- Entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones.

- Las operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado que se efectúen sobre los productos citados en el guión anterior.

- Entregas de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio.

- Entregas de productos semielaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos referidos en el primer guión, con excepción de los compuestos por níquel. En particular, se considerarán productos semielaborados, los lingotes, bloques, placas, barras, grano, granalla y alambrón.

En todo caso se considerarán comprendidas en los párrafos anteriores las entregas de los materiales definidos en el anexo de la Ley.

d) Cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero a que se refieren la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y el Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto.

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles :

- Las entregas como consecuencia de un proceso concursal.

- Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20º y 22º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

g) Cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el apartado décimo del anexo de esta Ley:

- Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado; se asimilarán a los mismos las entregas que tengan por objeto dichos metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. En todo caso ha de tratarse de productos que no estén incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

- Teléfonos móviles.

- Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Lo previsto en estos dos últimos guiones solo se aplicará cuando el destinatario sea:

a') Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.

b') Un empresario o profesional distinto de los referidos en la letra anterior, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A efectos del cálculo del límite mencionado, se atenderá al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trate de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de esta norma.

La acreditación de la condición del empresario o profesional a que se refieren las dos letras anteriores deberá realizarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

Las entregas de dichos bienes, en los casos en que sean sujetos pasivos del Impuesto sus destinatarios conforme a lo establecido en este número 2.º, deberán documentarse en una factura mediante serie especial.

3º. Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales pero sean destinatarias de las operaciones sujetas al impuesto que se indican a continuación realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del mismo.

a) Las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 26, apartado tres, de esta Ley, cuando hayan comunicado al empresario o profesional que las realiza el número de identificación que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan asignado por la Administración española.

b) Las prestaciones de servicios a que se refieren los artículos 69 y 70 de esta Ley.

4º. Sin perjuicio de lo dispuesto en los números anteriores, los empresarios o profesionales, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, que sean destinatarios de entregas de gas y electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto conforme lo dispuesto en el apartado siete el artículo 68, siempre que la entrega la efectúe un empresario o profesional no establecido en el citado territorio y le hayan comunicado el número de identificación que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tengan atribuido por la Administración española.

Dos. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas el Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.

Tres. Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

CAPÍTULO II

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 85.- Sujetos pasivos.

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes los sujetos pasivos del Impuesto serán quienes las realicen, de conformidad con lo previsto en el artículo 71 de esta Ley.

CAPÍTULO III

Importaciones

Artículo 86.- Sujetos pasivos.

Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto quienes realicen las importaciones.

Dos. Se considerarán importadores, siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

1º. Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

2º. Los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en el territorio de aplicación del Impuesto.

3º. Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los números anteriores.

4º. Los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes a que se refiere el artículo 19 de esta Ley.

Tres. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado uno de este artículo, cuando se trate de las importaciones a que se refiere el número 12º del artículo 27 de esta Ley y el importador actúe mediante representante fiscal, este último quedará obligado al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas de dichas importaciones en los términos que se establezcan reglamentariamente.

CAPÍTULO IV

Responsables del Impuesto

Artículo 87.- Responsables del Impuesto.

Uno. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto.

A estos efectos, la responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder.

Dos. En las importaciones de bienes, también serán responsables solidarios del pago del Impuesto:

1º. Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios Internacionales.

2º. La RENFE, cuando actúe en nombre de terceros en virtud de Convenios Internacionales.

3º. Las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

Tres. Serán responsables subsidiarios del pago del Impuesto los Agentes de Aduanas que actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

Cuatro. Las responsabilidades establecidas en los apartados dos y tres no alcanzarán a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros.

Cinco. 1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.

b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.

No se considerará como precio notoriamente anómalo aquél que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

3. Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

4. Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

CAPÍTULO V

Repercusión del Impuesto

Artículo 88.- Repercusión del Impuesto.

Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto cuyos destinatarios fuesen Entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del Impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

Dos. La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este apartado las operaciones que se determinen reglamentariamente.

Tres. La repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

Cinco. El destinatario de la operación gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido no estará obligado a soportar la repercusión del mismo con anterioridad al momento del devengo de dicho Impuesto.

Seis. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del Impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa.

Artículo 89.- Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura correspondiente a la operación.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

1º. Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80

de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

2º. Cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.

Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se deba efectuar la rectificación.

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

En los supuestos en que la operación gravada queda sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que fueron declaradas las cuotas devengadas.

TÍTULO VII

EL TIPO IMPOSITIVO

Artículo 90.- Tipo impositivo general.

Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 21[(1)] por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Dos. El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

Tres. En las reimportaciones de bienes que hayan sido exportados temporalmente fuera de la Comunidad y que se reimporten después de haber sido objeto en un país tercero de trabajos de reparación, transformación, adaptación, ejecuciones de obra o incorporación de otros bienes, se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a las operaciones indicadas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del Impuesto.

En las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes que hayan sido exclusivamente objeto de servicios exentos mientras han permanecido vinculados a los regímenes o situaciones a que se refieren los artículos 23 y 24 de esta Ley, se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a los citados servicios si no hubiesen estado exentos.

(1) 18% hasta el 31 de agosto de 2012.

Artículo 91.- Tipos impositivos reducidos.

Uno. Se aplicará el tipo del 10[(1)] por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1.º Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas.

Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.

A los efectos de este número no tendrán la consideración de alimento el tabaco ni las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

2.º Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto.

Se comprenden en este número los animales destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal y los animales reproductores de los mismos o de aquellos otros a que se refiere el párrafo anterior.

3.º Los siguientes bienes cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección.

4.º Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.

5.º Los medicamentos de uso veterinario.

6.º Los siguientes bienes:

a) Los productos farmacéuticos comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los incluidos en el número 5.º de este apartado uno.1 y de aquellos a los que les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3.º del apartado dos.1 de este artículo.

b) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

c) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de esta Ley, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de lo previsto en el apartado dos.1 de este artículo.

No se incluyen en esta letra otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.

7.º Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En lo relativo a esta ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22.º, parte A), letra c) de esta ley.

8.º Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(1) 8% hasta el 31 de agosto de 2012.

1.º Los transportes de viajeros y sus equipajes.

2.º Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

3.º Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.

4.º Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.

5.º Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.

Se comprenden en el párrafo anterior los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos.

Se incluyen también en este número los servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas.

6.º La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo.

7.º Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo.

8.º Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.

9.º Las exposiciones y ferias de carácter comercial.

10.º Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.

11.º Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

12.º La cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de estos servicios.

3. Las siguientes operaciones:

1.º Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas

principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.

2.º Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados para las edificaciones a que se refiere el número 1º anterior, que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.

3.º Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las Comunidades de Propietarios de las edificaciones o partes de las mismas a que se refiere el número 1º anterior y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones, siempre que dichas ejecuciones de obra se realicen en terrenos o locales que sean elementos comunes de dichas Comunidades y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades.

4. Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:

1.º Por sus autores o derechohabientes.

2.º Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de esta Ley, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.

5. Las adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando el proveedor de los mismos sea cualquiera de las personas a que se refieren los números 1.º y 2.º del número 4 precedente.

Dos. Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1.º Los siguientes productos:

a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.

b) Las harinas panificables.

c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.

d) Los quesos.

e) Los huevos.

f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

2.º Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

a) Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publici-

dad cuando más del 75 por ciento de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto

Se considerarán comprendidos en este número los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos.

3.º Los medicamentos de uso humano, así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales.

4.º Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo , por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de este apartado dos, se considerarán personas con discapacidad aquellas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento. El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma.

5.º Las prótesis, ortesis e implantes internos para personas con discapacidad.

6.º Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades.

Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial previsto en el capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley. A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

1.º Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 4.º del apartado dos.1 de este artículo y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con discapacidad y de los vehículos a motor a los que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos.

2.º Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

3.º Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75 por ciento de su precio, en aplicación, en ambos casos, de lo dispuesto en dicha Ley.

Lo dispuesto en este número 3.º no se aplicará a los servicios que resulten exentos por aplicación del número 8.º del apartado uno del artículo 20 de esta Ley.

Tres. Lo dispuesto en los apartados uno.1 y dos.1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos.

El contenido del párrafo anterior no será de aplicación a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública a que se refiere el apartado uno.3 de este artículo.

TÍTULO VIII

DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES

CAPÍTULO I

Deducciones

Artículo 92.- Cuotas tributarias deducibles.

Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

2.º Las importaciones de bienes.

3º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.º c) y d); 84.uno.2.º y 4.º, y 140 quinque, todos ellos de la presente Ley.

4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Ley.

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Ley.

Artículo 93.- Requisitos subjetivos de la deducción.

Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.

Dos. También podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que realicen con carácter ocasional las entregas de los medios de transporte nuevos a que se refiere el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Tres. El ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a los sectores o actividades a los que resulten aplicables los regímenes especiales regulados en el Título IX de esta Ley se realizará de acuerdo con las normas establecidas en dicho Título para cada uno de ellos.

Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

Cinco. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de esta Ley podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.uno.2.º de esta

Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de esta Ley.

Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata.

Artículo 94.- Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.

Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2º. de este apartado.

d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.

2º. Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

3º. Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del Impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 16º y 18º de esta Ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales se considerarán no establecidas en la Comunidad cuando no esté situado en dicho territorio ningún lugar de residencia habitual o secundaria, ni el centro de sus intereses económicos ni presten con habitualidad en el mencionado territorio servicios en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales o administrativas.

Dos. Los sujetos pasivos comprendidos en el apartado dos del artículo anterior únicamente podrán deducir el Impuesto soportado o satisfecho por la adquisición de los medios de transporte que sean objeto de la entrega a que se refiere el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley, hasta la cuantía de la cuota del Impuesto que procedería repercutir si la entrega no estuviese exenta.

Tres. En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho.

Artículo 95.- Limitaciones del derecho a deducir.

Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1º. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2º. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3º. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4º. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5º. Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vaya a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por cien:

a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.

b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.

e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.ª A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los

supuestos previstos en los números 3.º y 4.º del apartado dos de este artículo.

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.

2.º Combustibles, carburantes, lubrificantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.

3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.

4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.

Artículo 96.- Exclusiones y restricciones del derecho a deducir.

Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

1.º Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.

A efectos de este impuesto se considerarán piedras preciosas el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

2.º

3.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco.

4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

No tendrán esta consideración:

a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2.º y 4.º de esta Ley.

b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

6.º Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas con ocasión de las operaciones mencionadas en ellos y relativas a los siguientes bienes y servicios:

1.º Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

2.º Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso, directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones.

3.º Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.

Tres. Las deducciones establecidas en el presente artículo y en el anterior se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el capítulo I del título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata.

Artículo 97.- Requisitos formales de la deducción.

Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1º. La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

2º. La factura original expedida por quien realice una entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al

Impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6º del apartado uno del artículo 164 de esta Ley.

3º. En el caso de las importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el Impuesto devengado con ocasión de su realización.

4º. La factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice una entrega de bienes o una prestación de servicios al destinatario, sujeto pasivo del Impuesto, en los supuestos a que se refieren los números 2º, 3º y 4º del apartado uno del artículo 84 y el artículo 140 quinque de esta Ley, siempre que dicha entrega o prestación esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6º del apartado uno del artículo 164 de esta Ley.

Cuando quien realice la entrega de bienes o la prestación de servicios esté establecido en la Comunidad, la factura original a que se refiere el párrafo anterior deberá contener los requisitos recogidos en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5º. El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a que se refiere el artículo 134, apartado tres, de esta Ley.

Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma.

Tres. En ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.

Cuatro. Tratándose de bienes o servicios adquiridos en común por varias personas, cada uno de los adquirentes podrá efectuar la deducción, en su caso, de la parte proporcional correspondiente, siempre que en el original y en cada uno de los ejemplares duplicados de la factura se consigne, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los destinatarios.

Artículo 98.- Nacimiento del derecho a deducir.

Uno. El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes.

(1) ...

Tres. En las entregas de medios de transporte nuevos, realizadas ocasionalmente por las personas a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e) de esta Ley, el derecho a la deducción nace en el momento de efectuar la correspondiente entrega.

Cuatro. El derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a que se refiere el artículo 135, apartado dos de esta Ley, nace en el momento en que se devengue el Impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes.

Cinco. El derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero que se citan en el artículo 146 de esta Ley y se destinen a la realización de una operación respecto de la que no resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, en virtud de lo previsto en el artículo 147 de la misma, nacerá en el momento en el que se devengue el Impuesto correspondiente a dicha operación.

Artículo 99.- Ejercicio del derecho a la deducción.

Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos

(1) Derogado por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2008.

de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

Dos. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación.

Tres. El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Sin embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en el que se hubieran soportado.

Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos en el artículo 86.3 de la Ley Concursal, la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al período en que fueron soportadas.

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este Impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas sólo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior.

En el supuesto de las ventas ocasionales a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e) de esta Ley, el derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración relativa al período en que se realice la entrega de los correspondientes medios de transporte nuevos.

Cuatro. Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción.

Si el devengo del Impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.

En el caso a que se refiere el artículo 98, apartado cuatro de esta Ley, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción.

Cinco. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de períodos de liquidación anteriores a dicha declaración.

Artículo 100.- Caducidad del derecho a la deducción.

El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos

y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley.

No obstante, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes.

Artículo 101.- Régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional.

Uno. Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

La aplicación de la regla de prorrata especial podrá efectuarse independientemente respecto de cada uno de los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letras a´), c´) y d') de esta Ley.

Los regímenes de deducción correspondientes a los sectores diferenciados de actividad determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 37/1992, número 1.º, letra c), letra b') de esta Ley se regirán, en todo caso, por lo previsto en la misma para los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión y del recargo de equivalencia, según corresponda.

Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de esta Ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia.

Por excepción a lo dispuesto en el párrafo anterior, no se tendrán en cuenta las operaciones realizadas en el sector diferenciado de actividad de grupo de entidades. Asimismo y, siempre que no pueda aplicarse lo previsto en dicho párrafo, cuando tales bienes o servicios se destinen a ser utilizados simultáneamente en actividades acogidas al régimen especial simplificado y en otras actividades sometidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, el referido porcentaje de deducción a efectos del régimen simplificado será del 50 por ciento si la afectación se produce respecto de actividades sometidas a dos de los citados regímenes especiales, o de un tercio en otro caso.

Dos. La Administración podrá autorizar la aplicación de un régimen de deducción común a los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo determinados únicamente por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letra a') de esta Ley.

La autorización no surtirá efectos en el año en que el montante total de las cuotas deducibles por la aplicación del régimen de deducción común exceda en un 20 por 100 al que resultaría de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada sector diferenciado.

La autorización concedida continuará vigente durante los años sucesivos en tanto no sea revocada o renuncie a ella el sujeto pasivo.

Reglamentariamente se establecerán los requisitos y el procedimiento a los que deban ajustarse las autorizaciones a que se refiere este apartado.

Artículo 102.- Regla de prorrata.

Uno. La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en las prestaciones de servicios en la medida en que se destinen a la realización de los autoconsumos a que se refiere el artículo 9, número 1º., letra c), que tengan por objeto bienes constitutivos de las existencias y de los

autoconsumos comprendidos en la letra d) del mismo artículo y número de esta Ley.

Artículo 103.- Clases de prorrata y criterios de aplicación.

Uno. La regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial.

La regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el apartado siguiente.

Dos. La regla de prorrata especial será aplicable en los siguientes supuestos:

1º. Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.

2º. Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

Artículo 104.- La prorrata general.

Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquéllas que no originen el derecho a deducir.

En las operaciones de cesión de divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, exentas del Impuesto, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos medios de pago, incrementado, en su caso, en el de las comisiones percibidas y minorado en el precio de adquisición de las mismas o, si éste no pudiera determinarse, en el precio de otras divisas, billetes o monedas de la misma naturaleza adquiridas en igual fecha.

En las operaciones de cesión de pagarés y valores no integrados en la cartera de las entidades financieras, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos efectos incrementado, en su caso, en el de los intereses y comisiones exigibles y minorado en el precio de adquisición de los mismos.

Tratándose de valores integrados en la cartera de las entidades financieras deberán computarse en el denominador de la prorrata los intereses exigibles durante el período de tiempo que corresponda y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plusvalías obtenidas.

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

Tres. Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los términos de la relación:

1º. Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

2º. Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan gravado directamente las operaciones a que se refiere el apartado anterior.

3º. El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.

4º. El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento.

Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el

artículo 20, apartado uno, número 18º. de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención.

5º. Las operaciones no sujetas al Impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

6º. Las operaciones a que se refiere el artículo 9, número 1º., letra d) de esta Ley.

Cuatro. A los efectos del cálculo de la prorrata, se entenderá por importe total de las operaciones la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas según lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta Ley, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al Impuesto.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, en aquellas operaciones en las que la contraprestación fuese inferior a la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá computarse el importe de esta última en lugar de aquélla.

Tratándose de entregas con destino a otros Estados miembros o de exportaciones definitivas, en defecto, de contraprestación se tomará como importe de la operación el valor de mercado en el interior del territorio de aplicación del Impuesto de los productos entregados o exportados.

Cinco. En las ejecuciones de obras y prestaciones de servicios realizadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto se tomará como importe de la operación el resultante de multiplicar la total contraprestación por el coeficiente obtenido de dividir la parte de coste soportada en territorio de aplicación del Impuesto por el coste total de la operación.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, no se computarán los gastos de personal dependiente de la empresa.

Seis. Para efectuar la imputación temporal serán de aplicación, respecto de la totalidad de operaciones incluidas en los apartados anteriores, las normas sobre el devengo del Impuesto establecidas en el Título IV de esta Ley.

No obstante, las exportaciones exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 21 de esta Ley y las demás exportaciones definitivas de bienes se entenderán realizadas, a estos efectos, en el momento en que sea admitida por la Aduana la correspondiente solicitud de salida.

Artículo 105.- Procedimiento de la prorrata general.

Uno. Salvo lo dispuesto en los apartados dos y tres de este artículo, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente.

Dos. Podrá solicitarse la aplicación de un porcentaje provisional distinto del establecido en el apartado anterior cuando se produzcan circunstancias susceptibles de alterarlo significativamente.

Tres. En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de actividades que vayan a constituir un sector diferenciado respecto de las que se viniesen desarrollando con anterioridad, el porcentaje provisional de deducción aplicable durante el año en que se comience la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad de que se trate será el que se hubiese determinado según lo previsto en el apartado dos del artículo 111 de esta Ley.

En los casos en que no se hubiese determinado un porcentaje provisional de deducción según lo dispuesto en el apartado dos del artículo 111 de esta Ley, el porcentaje provisional a que se refiere el párrafo anterior se fijará de forma análoga a lo previsto en dicho precepto.

Cuatro. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales.

Cinco. En los supuestos de interrupción durante uno o más años naturales de la actividad empresarial o profesional o, en su caso, de un sector diferenciado de la misma, el porcentaje de deducción definitivamente aplicable durante cada uno de los mencionados años será el que globalmente corresponda al conjunto de los tres últimos años naturales en que se hubiesen realizado operaciones.

Seis. El porcentaje de deducción, determinado con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se aplicará a la suma de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo durante el año natural correspondiente, excluidas las que no sean deducibles en virtud

de lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Artículo 106.- La prorrata especial.

Uno. El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

1ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

2ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartados dos y siguientes.

La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley.

Dos. En ningún caso podrán ser objeto de deducción las cuotas no deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Artículo 107.- Regularización de deducciones por bienes de inversión.

Uno. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquél en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.

Las regularizaciones indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.

Dos. Asimismo se aplicará la regularización a que se refiere el apartado anterior cuando los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen derecho a deducción o exclusivamente operaciones que no originen tal derecho y, posteriormente, durante los años siguientes indicados en dicho apartado se modificase esta situación en los términos previstos en el apartado anterior.

Tres. Tratándose de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.

Sin embargo, si su utilización efectiva o entrada en funcionamiento se inician con posterioridad a su adquisición la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los nueve años naturales siguientes.

Cuatro. La regularización de las cuotas impositivas que hubiesen sido soportadas con posterioridad a la adquisición o importación de los bienes de inversión o, en su caso, del inicio de su utilización o de su entrada en funcionamiento, deberá efectuarse al finalizar el año en que se soporten dichas cuotas con referencia a la fecha en que se hubieran producido las circunstancias indicadas y por cada uno de los años transcurridos desde entonces.

Cinco. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en las operaciones a que se refiere el artículo 7, número 1º. de esta Ley, quedando el adquirente automáticamente subrogado en la posición del transmitente.

En tales casos, la prorrata de deducción aplicable para practicar la regularización de deducciones de dichos bienes durante el mismo año y los que falten para terminar el período de regularización será la que corresponda al adquirente.

Seis. En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no procederá efectuar regularización alguna durante los años posteriores a aquél en que se produzca dicha circunstancia.

Siete. Los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la

regularización de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año natural a que se refieran, salvo en el supuesto mencionado en el apartado cuatro, en el que deberá realizarse en el mismo año en que se soporten las cuotas repercutidas.

Artículo 108.- Concepto de bienes de inversión.

Uno. A los efectos de este Impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Dos. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1º. Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2º. Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

3º. Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

4º. Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

5º. Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 euros.

Artículo 109.- Procedimiento para practicar la regularización de deducciones por bienes de inversión.

La regularización de las deducciones a que se refiere el artículo 107 de esta Ley se realizará del siguiente modo:

1º. Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.

2º. Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.

3º. La diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco o, tratándose de terrenos o edificaciones, por diez, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar.

Artículo 110.- Entregas de bienes de inversión durante el período de regularización.

Uno. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.

A tal efecto, se aplicarán las siguientes reglas:

1ª. Si la entrega estuviere sujeta al Impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

2ª. Si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

La regla establecida en el párrafo anterior también será de aplicación en los supuestos en que el sujeto pasivo destinase bienes de inversión a fines que, con arreglo a lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley, determinen la aplicación de limitaciones, exclusiones o restricciones del derecho a deducir, durante todo el año en que se produjesen dichas circunstancias y los restantes hasta la terminación del período de regularización.

Se exceptúan de lo previsto en el primer párrafo de esta regla las entregas de bienes de inversión exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción, a las que se aplicará la regla primera. Las deducciones que procedan en este caso no podrán exceder de la cuota que resultaría de aplicar el tipo impositivo vigente en relación con las entregas de bienes de la misma naturaleza al valor interior de los bienes exportados o enviados a otro Estado miembro de la Comunidad.

Dos. La regularización a que se refiere este artículo deberá practicarse incluso en el supuesto de que en los años anteriores no hubiere sido de aplicación la regla de prorrata.

Tres. Lo dispuesto en este artículo será también de aplicación cuando los bienes de inversión se transmitiesen antes de su utilización por el sujeto pasivo.

Cuatro. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación, en ningún caso, a las operaciones a que se refiere el artículo 7, número 1º. de esta Ley.

Artículo 111.- Deducciones de las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.

Uno. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 siguientes.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad.

Dos. Las deducciones a las que se refiere el apartado anterior se practicarán aplicando el porcentaje que proponga el empresario o profesional a la Administración, salvo en el caso de que esta última fije uno diferente en atención a las características de las correspondientes actividades empresariales o profesionales.

Tales deducciones se considerarán provisionales y estarán sometidas a las regularizaciones previstas en los artículos 112 y 113 de esta Ley.

Tres. Los empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución de las cuotas que sean deducibles en virtud de lo establecido en el presente artículo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 115 de esta Ley.

Cuatro. Los empresarios que, en virtud de lo establecido en esta Ley, deban quedar sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia desde el inicio de su actividad comercial, no podrán efectuar las deducciones a que se refiere este artículo en relación con las actividades incluidas en dicho régimen.

Cinco. Los empresarios o profesionales que hubiesen practicado las deducciones a que se refiere este artículo no podrán acogerse al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca por las actividades en las que utilicen los bienes y servicios por cuya adquisición hayan soportado o satisfecho las cuotas objeto de deducción hasta que finalice el tercer año natural de realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el desarrollo de dichas actividades.

La aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior tendrá los mismos efectos que la renuncia al citado régimen especial.

Seis. A efectos de lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 de esta Ley, se considerará primer año de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales, aquél durante el cual el empresario o profesional comience el ejercicio habitual de dichas operaciones, siempre que el inicio de las mismas tengan lugar antes del día 1 de julio y, en otro caso, el año siguiente.

Artículo 112.- Regularización de las deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.

Uno. Las deducciones provisionales a que se refiere el artículo 111 de esta Ley se regularizarán aplicando el porcentaje definitivo que globalmente corresponda al período de los cuatro primeros años naturales de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

Dos. El porcentaje definitivo a que se refiere el apartado anterior se determinará según lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley,

computando al efecto el conjunto de las operaciones realizadas durante el período a que se refiere el citado apartado.

Tres. La regularización de las deducciones a que se refiere este artículo se realizará del siguiente modo:

1º. Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable a las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial o profesional, se determinará el importe de la deducción que procedería en aplicación del mencionado porcentaje.

2º. Dicho importe se restará de la suma total de las deducciones provisionales practicadas conforme a lo dispuesto por el artículo 111 de esta Ley.

3º. La diferencia, positiva o negativa, será la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a efectuar.

Artículo 113.- Regularización de las cuotas correspondientes a bienes de inversión, soportadas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.

Uno. Las deducciones provisionales a que se refiere el artículo 111 de esta Ley correspondientes a cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes de inversión, una vez regularizadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo anterior, deberán ser objeto de la regularización prevista en el artículo 107 de esta misma Ley durante los años del período de regularización que queden por transcurrir.

Dos. Para la práctica de las regularizaciones previstas en este artículo, se considerará deducción efectuada el año en que tuvo lugar la repercusión a efectos de lo dispuesto en el artículo 109, número 2º de esta Ley, la que resulte del porcentaje de deducción definitivamente aplicable en virtud de lo establecido en el apartado uno del artículo 112 de dicha Ley.

Tres. Cuando los bienes de inversión a que se refiere este artículo sean objeto de entrega antes de la terminación del período de regularización a que se refiere el mismo, se aplicarán las reglas del artículo 110 de esta Ley, sin perjuicio de lo previsto en los artículos 111 y 112 de la misma Ley y en los apartados anteriores de este artículo.

Artículo 114.- Rectificación de deducciones.

Uno. Los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Ley.

La rectificación de las deducciones será obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.

Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

1º. Cuando la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las declaraciones-liquidaciones siguientes, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación.

Sin perjuicio de lo anterior, en los supuestos en que la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiese estado motivado por causa distinta de las previstas en el artículo 80 de esta Ley, no podrá efectuarse la rectificación de la deducción de las mismas después de transcurrido un año desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican dichas cuotas.

2º. Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de esta Ley, la rectificación de-

berá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni intereses de demora.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargo ni intereses de demora.

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del artículo 80 de esta Ley, deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.

CAPÍTULO II

Devoluciones

Artículo 115.- Supuestos generales de devolución.

Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

Dos. No obstante, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 116 de esta Ley.

Tres. En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del Impuesto. No obstante, cuando la citada autoliquidación se hubiera presentado fuera de este plazo, los seis meses se computarán desde la fecha de su presentación.

Cuando de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan.

El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

Transcurrido el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.

Reglamentariamente se determinarán el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente apartado.

Artículo 116.- Solicitud de devoluciones al fin de cada período de liquidación.

Uno. Los sujetos pasivos podrán optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación conforme a las condiciones, términos, requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

El período de liquidación de los sujetos pasivos que opten por este procedimiento coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Dos. En los supuestos a que se refiere el artículo 15, apartado dos de esta Ley, la persona jurídica que importe los bienes en el territorio de aplicación del Impuesto podrá recuperar la cuota correspondiente a la importación cuando acredite la expedición o transporte de los bienes a otro Estado miembro y el pago del Impuesto en dicho Estado.

Artículo 117.- Devoluciones a exportadores en régimen de viajeros.

Uno. En el régimen de viajeros regulado en el artículo 21, número 2º. de esta Ley, la devolución de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes se ajustará a los requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

Dos. La devolución de las cuotas a que se refiere el apartado anterior también procederá respecto de las ventas efectuadas por los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

Tres. La devolución de las cuotas regulada en el presente artículo podrá realizarse también a través de entidades colaboradoras, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

Artículo 117 bis.- Solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad con excepción de las realizadas en dicho territorio.

Los empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla solicitarán la devolución de las cuotas soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en la Comunidad, con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, mediante la presentación por vía electrónica de una solicitud a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

La recepción y tramitación de la solicitud a que se refiere este artículo se llevarán a cabo a través del procedimiento que se establezca reglamentariamente.

Artículo 118.- Garantías de las devoluciones.

La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este capítulo.

CAPÍTULO III

Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto

Artículo 119.- Régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.

Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:

1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

2.° No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo

con lo dispuesto en los números 2.º, 3.° y 4.° del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

3.° No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.° y 4.° del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo.

5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.

Si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso de acuerdo con el procedimiento que se establezca reglamentariamente.

En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de esta Ley. A estos efectos, se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en esta Ley.

6.º Presentar su solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos.

Tres. Lo previsto en el número 5.º del apartado Dos de este artículo resultará igualmente aplicable a los empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, de acuerdo con las características propias de los impuestos indirectos generales sobre el consumo vigentes en dichos territorios.

Cuatro. No se admitirán solicitudes de devolución por un importe global inferior al umbral que, en función del periodo de devolución, se determine reglamentariamente.

Cinco. Las solicitudes de devolución deberán referirse a los períodos anual o trimestral inmediatamente anteriores a su presentación.

No obstante, las solicitudes de devolución podrán referirse a un período de tiempo inferior a tres meses cuando dicho periodo constituya el saldo de un año natural.

Seis. Transcurridos los plazos establecidos reglamentariamente sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dichos plazos y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el solicitante así lo reclame.

No obstante, no se devengarán intereses de demora si el solicitante no atiende en el plazo previsto reglamentariamente los requerimientos de información adicional o ulterior que le sean hechos.

Tampoco procederá el devengo de intereses de demora hasta que no se presente copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera la solicitud en los casos previstos reglamentariamente.

Siete. La Administración Tributaria podrá exigir a los solicitantes, a la Administración Tributaria del Estado miembro de establecimiento o a terceros, la aportación de información adicional y, en su caso, ulterior, así como los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en este artículo y en su desarrollo reglamentario.

Si con posterioridad al abono de una devolución se pusiera de manifiesto su improcedencia por no cumplirse los requisitos y limitaciones establecidos por este artículo o por su desarrollo reglamentario, o bien por haberse obtenido aquélla en virtud de datos falsos, incorrectos o inexactos, la Administración Tributaria procederá directamente a recuperar

su importe junto con los intereses de demora devengados y la sanción que se pudiera imponer instruido el expediente que corresponda, de acuerdo con el procedimiento de recaudación regulado en el Capítulo V del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de las disposiciones sobre asistencia mutua en materia de recaudación relativas al Impuesto.

La falta de pago por el solicitante en periodo voluntario de la cuota del Impuesto, de una sanción o de los intereses de demora devengados, permitirá adoptar las medidas cautelares a que se refiere el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 119 bis.- Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, cuando concurran las condiciones y limitaciones previstas en el artículo 119 de esta Ley sin más especialidades que las que se indican a continuación y con arreglo al procedimiento que se establezca reglamentariamente:

1.º Los solicitantes deberán nombrar con carácter previo un representante que sea residente en el territorio de aplicación del Impuesto que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente con aquéllos en los casos de devolución improcedente. La Hacienda Pública podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.

2.º Dichos solicitantes deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

El reconocimiento de la existencia de la reciprocidad de trato a que se refiere el párrafo anterior se efectuará por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda.

3.º Por excepción a lo previsto en el número anterior, cualquier empresario y profesional no establecido a que se refiere este artículo, podrá obtener la devolución de las cuotas del Impuesto soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a:

- El suministro de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido en dicho territorio para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes sean expedidos con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.

- Los servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del Impuesto.»

TÍTULO IX

REGÍMENES ESPECIALES

CAPÍTULO I

Normas generales

Artículo 120.- Normas generales.

Uno. Los regímenes especiales en el Impuesto sobre el Valor Añadido son los siguientes:

1.º Régimen simplificado.

2.º Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

3.º Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

4.º Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.

5.º Régimen especial de las agencias de viajes.

6.º Régimen especial del recargo de equivalencia.

7.º Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.

8.º Régimen especial del grupo de entidades.

9.º Régimen especial del criterio de caja.

Dos. Los regímenes especiales regulados en este Título tendrán carácter voluntario, a excepción de los comprendidos en los números 4.º, 5.º y 6.º del apartado anterior, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 140 ter de esta Ley.

Tres. El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará exclusivamente a los sujetos pasivos que hayan presentado la declaración prevista en el artículo 164, apartado uno, número 1º de esta Ley, relativa al comienzo de las actividades que determinan su sujeción al impuesto.

Cuatro. Los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca se aplicarán salvo renuncia de los sujetos pasivos, ejercitada en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.

El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará salvo renuncia de los sujetos pasivos, que podrá efectuarse para cada operación en particular y sin comunicación expresa a la Administración.

Cinco. Los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica se aplicarán a aquellos operadores que hayan presentado las declaraciones previstas en los artículos 163 noniesdecies y 163 duovicies de esta Ley.

Artículo 121.- Determinación del volumen de operaciones.

Uno. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto.

En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo período por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida.

Dos. Las operaciones se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tres. Para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración las siguientes:

1º. Las entregas ocasionales de bienes inmuebles.

2º. Las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 de esta Ley.

3º. Las operaciones financieras mencionadas en el artículo 20, apartado uno, número 18º. de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención, así como las operaciones exentas relativas al oro de inversión comprendidas en el artículo 140 bis de esta Ley, cuando unas y otras no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

CAPÍTULO II

Régimen simplificado

Artículo 122.- Régimen simplificado.

Uno. El régimen simplificado se aplicará a las personas físicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen las actividades y reúnan los requisitos previstos en las normas que lo regulen, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Dos. Quedarán excluidos del régimen simplificado:

1.º Los empresarios o profesionales que realicen otras actividades económicas no comprendidas en el régimen simplificado, salvo que por tales actividades estén acogidos a los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

No obstante, no supondrá la exclusión del régimen simplificado la realización por el empresario o profesional de otras actividades que se determinen reglamentariamente.

2.º Aquellos empresarios o profesionales en los que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias, en los términos que reglamentariamente se establezcan:

Que el volumen de ingresos en el año inmediato anterior, supere cualquiera de los siguientes importes:

– Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, 150.000 euros anuales.

– Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, 250.000 euros anuales.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

A efectos de lo previsto en este número, el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades mencionadas, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación.

3.º Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

4.º Los empresarios o profesionales que renuncien o hubiesen quedado excluidos de la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades.

Tres. La renuncia al régimen simplificado tendrá efecto para un período mínimo de tres años, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 123. Contenido del régimen simplificado.

Uno. A) Los empresarios o profesionales acogidos al régimen simplificado determinarán, para cada actividad a que resulte aplicable este régimen especial, el importe de las cuotas devengadas en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia, en virtud de los índices, módulos y demás parámetros, así como del procedimiento que establezca el Ministro de Hacienda.

Del importe de las cuotas devengadas indicado en el párrafo anterior, podrá deducirse el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes relativas a bienes o servicios afectados a la actividad por la que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, de conformidad con lo previsto en el capítulo I del Título VIII de esta Ley. No obstante, la deducción de las mismas se ajustará a las siguientes reglas:

a) No serán deducibles las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración en el supuesto de empresarios o profesionales que desarrollen su actividad en local determinado. A estos efectos, se considerará local determinado cualquier edificación, excluyendo los almacenes, aparcamientos o depósitos cerrados al público.

b) Las cuotas soportadas o satisfechas sólo serán deducibles en la declaración-liquidación correspondiente al último período impositivo del año en el que deban entenderse soportadas o satisfechas, por lo que, con independencia del régimen de tributación aplicable en años sucesivos, no procederá su deducción en un período impositivo posterior.

c) Cuando se realicen adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para su utilización en común en varias actividades por las que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, la cuota a deducir en cada una de ellas será la que resulte del prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuese posible aplicar dicho procedimiento, se imputarán por partes iguales a cada una de las actividades.

d) Podrán deducirse las compensaciones agrícolas a que se refiere el artículo 130 de esta Ley, satisfechas por los empresarios o profesionales por la adquisición de bienes o

servicios a empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

e) Adicionalmente, los empresarios o profesionales tendrán derecho, en relación con las actividades por las que estén acogidos a este régimen especial, a deducir el 1 por 100 del importe de la cuota devengada a que se refiere el párrafo primero de este apartado, en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación.

B) Al importe resultante de lo dispuesto en la letra anterior se añadirán las cuotas devengadas por las siguientes operaciones:

1.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

2.º Las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º de esta Ley.

3.º Las entregas de activos fijos materiales y las transmisiones de activos fijos inmateriales.

C) Del resultado de las dos letras anteriores, se deducirá el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos, considerándose como tales los elementos del inmovilizado y, en particular, aquéllos de los que se disponga en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es.

El ejercicio de este derecho a la deducción se efectuará en los términos que reglamentariamente se establezcan.

D) La liquidación del impuesto correspondiente a las importaciones de bienes destinados a ser utilizados en actividades por las que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, se efectuará con arreglo a las normas generales establecidas para la liquidación de las importaciones de bienes.

Dos. En la estimación indirecta del Impuesto sobre el Valor Añadido se tendrán en cuenta preferentemente los índices, módulos y demás parámetros establecidos para el régimen simplificado, cuando se trate de sujetos pasivos que hayan renunciado a este último régimen.

Tres. Los sujetos pasivos que hubiesen incurrido en omisión o falseamiento de los índices, módulos a que se refiere el apartado uno anterior, estarán obligados al pago de las cuotas tributarias totales que resulten de la aplicación del régimen simplificado, con las sanciones e intereses de demora que proceda.

Cuatro. Reglamentariamente se regulará este régimen simplificado y se determinarán las obligaciones formales y registrales que deberán cumplir los sujetos pasivos acogidos al mismo.

Cinco. En el supuesto de que el sujeto pasivo acogido al régimen especial simplificado realice otras actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, las sometidas al referido régimen especial tendrán en todo caso la consideración de sector diferenciado de la actividad económica.

CAPÍTULO III

Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Artículo 124.- Ámbito subjetivo de aplicación.

Uno. El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será de aplicación a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurran los requisitos señalados en este Capítulo, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No se considerarán titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras a efectos de este régimen especial:

a) Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas o explotaciones.

b) Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

Dos. Quedarán excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:

1.º Las sociedades mercantiles.

2.º Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.

3.º Los empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior hubiese excedido del importe que se determine reglamentariamente.

4.º Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades económicas.

5.º Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen simplificado.

6.º Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

Tres. Los empresarios o profesionales que, habiendo quedado excluidos de este régimen especial por haber superado los límites de volumen de operaciones o de adquisiciones o importaciones de bienes o servicios previstos en los números 3.º y 6.º del apartado dos anterior, no superen dichos límites en años sucesivos, quedarán sometidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, salvo que renuncien al mismo.

Cuatro. La renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrá efecto para un período mínimo de tres años, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 125.- Ámbito objetivo de aplicación.

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será aplicable a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas para su transmisión a terceros, así como a los servicios accesorios a dichas explotaciones a que se refiere el artículo 127 de esta Ley.

Artículo 126.- Actividades excluidas del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Uno. El régimen especial regulado en este capítulo no será aplicable a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, en la medida en que los productos naturales obtenidos en las mismas se utilicen por el titular de la explotación en cualquiera de los siguientes fines:

1.º La transformación, elaboración y manufactura, directamente o por medio de terceros para su posterior transmisión.

Se presumirá en todo caso de transformación toda actividad para cuyo ejercicio sea preceptivo el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

2º. La comercialización, mezclados con otros productos adquiridos a terceros, aunque sean de naturaleza idéntica o similar, salvo que estos últimos tengan por objeto la mera conservación de aquéllos.

3º. La comercialización efectuada de manera continuada en establecimientos fijos situados fuera del lugar donde radique la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

4º. La comercialización efectuada en establecimientos en los que el sujeto pasivo realice además otras actividades empresariales o profesionales distintas de la propia explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

Dos. No será aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en las siguientes actividades:

1.º Las explotaciones cinegéticas de carácter deportivo o recreativo.

2.º La pesca marítima.

3.º La ganadería independiente.

A estos efectos, se considerará ganadería independiente la definida como tal en el Impuesto sobre Actividades Económicas, con referencia al conjunto de la actividad ganadera explotada directamente por el sujeto pasivo.

4.º La prestación de servicios distintos de los contemplados en el artículo 127 de esta Ley.

Artículo 127.- Servicios accesorios incluidos en el régimen especial.

Uno. Se considerarán incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca los servicios de carácter accesorio a las explotaciones a las que resulte aplicable dicho régimen especial que presten los titulares de las mismas a terceros con los medios ordinariamente utilizados en dichas explotaciones, siempre que tales servicios contribuyan a la realización de las producciones agrí-

colas, forestales, ganaderas o pesqueras de los destinatarios.

Dos. Lo dispuesto en el apartado precedente no será de aplicación si durante el año inmediato anterior el importe del conjunto de los servicios accesorios prestados excediera del 20 por 100 del volumen total de operaciones de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras principales a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en este capítulo.

Artículo 128.- Realización de actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional.

Podrán acogerse al régimen especial regulado en este Capítulo los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras a las que resulte aplicable el mismo, aunque realicen otras actividades de carácter empresarial o profesional. En tal caso, el régimen especial sólo producirá efectos respecto de las actividades incluidas en el mismo, teniendo dichas actividades, en todo caso la consideración de sector diferenciado de la actividad económica del sujeto pasivo.

Artículo 129.- Obligaciones de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Uno. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial no estarán sometidos, en lo que concierne a las actividades incluidas en el mismo, a las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del impuesto ni, en general, a cualesquiera de las establecidas en los Títulos X y XI de esta Ley, a excepción de las contempladas en el artículo 164, apartado uno, números 1º., 2º. y 5º. de dicha Ley y de las de registro y contabilización, que se determinen reglamentariamente.

La regla anterior también será de aplicación respecto de las entregas de bienes de inversión distintos de los bienes inmuebles, utilizados exclusivamente en las referidas actividades.

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las operaciones siguientes:

1º. Las importaciones de bienes.

2º. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

3º. Las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2º. de esta Ley.

Tres. Si los empresarios acogidos a este régimen especial realizasen actividades en otros sectores diferenciados, deberán llevar y conservar en debida forma los libros y documentos que se determinen reglamentariamente.

Artículo 130.- Régimen de deducciones y compensaciones.

Uno. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que sea aplicable este régimen especial.

A efectos de lo dispuesto en el capítulo I del Título VIII de esta Ley, se considerará que no originan el derecho a deducir las operaciones llevadas a cabo en el desarrollo de actividades a las que resulte aplicable este régimen especial.

Dos. Los empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrán derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado o satisfecho por las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que utilicen dichos bienes y servicios en la realización de actividades a las que resulte aplicable dicho régimen especial.

El derecho a percibir la compensación nacerá en el momento en que se realicen las operaciones a que se refiere el apartado siguiente.

Tres. Los empresarios titulares de las explotaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrán derecho a percibir la compensación a que se refiere este artículo cuando realicen las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones a otros empresarios o profesionales, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos, con las siguientes excepciones:

a) Las efectuadas a empresarios que estén acogidos a este mismo régimen especial en el territorio de aplicación del impuesto y que utilicen los referidos productos en el desarrollo de las actividades a las que apliquen dicho régimen especial.

b) Las efectuadas a empresarios o profesionales que en el territorio de aplicación del impuesto realicen exclusivamente operaciones exentas del impuesto distintas de las enumeradas en el artículo 94, apartado uno de esta Ley.

2º. Las entregas a que se refiere el artículo 25 de esta Ley de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones, cuando el adquirente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional y no le afecte en el Estado miembro de destino la no sujeción establecida según los criterios contenidos en el artículo 14 de esta Ley.

3º. Las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 127 de esta Ley, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos los destinatarios de las mismas y, siempre que, estos últimos, no estén acogidos a este mismo régimen especial en el ámbito espacial del impuesto.

Cuatro. Lo dispuesto en los apartados dos y tres de este artículo no será de aplicación cuando los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca efectúen las entregas o exportaciones de productos naturales en el desarrollo de actividades a las que no fuese aplicable dicho régimen especial, sin perjuicio de su derecho a las deducciones establecidas en el Título VIII de esta Ley.

Cinco. La compensación a tanto alzado a que se refiere el apartado tres de este artículo será la cantidad resultante de aplicar, al precio de venta de los productos o de los servicios indicados en dicho apartado, el porcentaje que proceda de entre los que se indican a continuación:

1º. El 12 por 100, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

2º. El 10,5 por 100, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

Para la determinación de los referidos precios, no se computarán los tributos indirectos que graven las citadas operaciones, ni los gastos accesorios o complementarios a las mismas cargados separadamente al adquirente, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros, financieros u otros.

En las operaciones realizadas sin contraprestación dineraria, los referidos porcentajes se aplicarán sobre el valor de mercado de los productos entregados o de los servicios prestados.

El porcentaje aplicable en cada operación será el vigente en el momento en que nazca el derecho a percibir la compensación.

Artículo 131.- Obligados al reintegro de las compensaciones.

El reintegro de las compensaciones a que se refiere el artículo 130 de esta Ley se efectuará por:

1º. La Hacienda Pública por las entregas de bienes que sean objeto de exportación o de expedición o transporte a otro Estado miembro y por los servicios comprendidos en el régimen especial prestados a destinatarios establecidos fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

2º. El adquirente de los bienes que sean objeto de entregas distintas de las mencionadas en el número anterior y el destinatario de los servicios comprendidos en el régimen especial establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

Artículo 132.- Recursos.

Las controversias que puedan producirse con referencia a las compensaciones correspondientes a este régimen especial, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de las mismas, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las pertinentes reclamaciones económico-administrativas.

Artículo 133.- Devolución de compensaciones indebidas.

Las compensaciones indebidamente percibidas deberán ser reintegradas a la Hacienda Pública por quien las hubiese recibido, sin perjuicio de las demás obligaciones y responsabilidades que le sean exigibles.

Artículo 134.- Deducción de las compensaciones correspondientes al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Uno. Los sujetos pasivos que hayan satisfecho las compensaciones a que se refiere el artículo 130 de esta Ley podrán deducir su importe de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen aplicando lo dispuesto en el Título VIII de esta Ley respecto de las cuotas soportadas deducibles.

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones de los productos naturales destinados a su comercialización al amparo de dicho régimen especial.

Tres. Para ejercitar el derecho establecido en este artículo deberán estar en posesión del documento emitido por ellos mismos en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

Artículo 134 bis.- Comienzo o cese en la aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Uno. Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad agrícola, ganadera, forestal o pesquera cambie del régimen general del Impuesto al especial de la agricultura, ganadería y pesca, el empresario o profesional titular de la actividad quedará obligado a:

1.º Ingresar el importe de la compensación correspondiente a la futura entrega de los productos naturales que ya se hubieren obtenido en la actividad a la fecha del cambio del régimen de tributación y que no se hubieran entregado a dicha fecha. El cálculo de esta compensación se efectuará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 130 de esta Ley, fijando provisionalmente la base de su cálculo mediante la aplicación de criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe resulte conocido.

2.º Rectificar las deducciones correspondientes a los bienes, salvo los de inversión, y los servicios que no hayan sido consumidos o utilizados efectivamente de forma total o parcial en la actividad o explotación.

Al efecto del cumplimiento de las obligaciones que se establecen en este apartado, el empresario o profesional quedará obligado a confeccionar y presentar un inventario a la fecha en que deje de aplicarse el régimen general. Tanto la presentación de este inventario como la realización del ingreso correspondiente se ajustarán a los requisitos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Dos. Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad agrícola, ganadera, forestal o pesquera cambie del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca al general del Impuesto, el empresario o profesional titular de la actividad tendrá derecho a:

1.º Efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de los bienes afectos a la actividad, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, en la fecha en que deje de aplicarse el régimen especial, los tipos de dicho impuesto que estuviesen vigentes en la citada fecha. A estos efectos, no se tendrán en cuenta los siguientes:

a) Bienes de inversión, definidos conforme a lo dispuesto en el artículo 108 de esta Ley.

b) Bienes y servicios que hayan sido utilizados o consumidos total o parcialmente en la actividad.

2.º Deducir la compensación a tanto alzado que prevé el artículo 130 de esta Ley por los productos naturales obtenidos en las explotaciones que no se hayan entregado a la fecha del cambio del régimen de tributación.

A efectos del ejercicio de los derechos recogidos en este apartado, el empresario o profesional deberá confeccionar y presentar un inventario a la fecha en que deje de aplicarse el régimen general. Tanto la presentación de este inventario como el ejercicio de estos derechos se ajustarán a los requisitos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Tres. Para la regularización de deducciones de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes de inversión, será cero la prorrata de deducción aplicable durante el período o períodos en que la actividad esté acogida a este régimen especial.

CAPÍTULO IV

Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Artículo 135.- Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Uno. Los sujetos pasivos revendedores de bienes usados o de bienes muebles que tengan la consideración de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección aplicarán el régimen especial regulado en este capítulo a las siguientes entregas de bienes:

1º. Entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección adquiridos por el revendedor a:

a) Una persona que no tenga la condición de empresario o profesional.

b) Un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte del bien, siempre que dicho bien tuviera para el referido empresario o profesional la consideración de bien de inversión.

c) Un empresario o profesional en virtud de una entrega exenta del Impuesto, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 24º. o 25º. de esta Ley.

d) Otro sujeto pasivo revendedor que haya aplicado a su entrega el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

2º. Entregas de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que hayan sido importados por el propio sujeto pasivo revendedor.

3º. Entregas de objetos de arte adquiridos a empresarios o profesionales en virtud de las operaciones a las que haya sido de aplicación el tipo impositivo reducido establecido en el artículo 91, apartado uno, números 4 y 5, de esta Ley.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos revendedores podrán aplicar a cualquiera de las operaciones enumeradas en el mismo el régimen general del Impuesto, en cuyo caso tendrán derecho a deducir las cuotas del Impuesto soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de los bienes objeto de reventa, con sujeción a las reglas establecidas en el Título VIII de esta Ley.

Tres. No será de aplicación el régimen especial regulado en este capítulo a las entregas de los medios de transporte nuevos definidos en el número 2º. del artículo 13 cuando dichas entregas se realicen en las condiciones previstas en el artículo 25, apartados uno, dos y tres de la presente Ley.

Artículo 136.- Concepto de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección y de sujeto pasivo revendedor.

Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se considerarán:

1º. Bienes usados, los bienes muebles corporales susceptibles de uso duradero que, habiendo sido utilizados con anterioridad por un tercero, sean susceptibles de nueva utilización para sus fines específicos.

No tienen la consideración de bienes usados:

a) Los materiales de recuperación, los envases, los embalajes, el oro, el platino y las piedras preciosas.

b) Los bienes que hayan sido utilizados, renovados o transformados por el propio sujeto pasivo transmitente o por su cuenta. A efectos de lo establecido en este capítulo se considerarán de renovación las operaciones que tengan por finalidad el mantenimiento de las características originales de los bienes cuando su coste exceda del precio de adquisición de los mismos.

2º. Objetos de arte, los bienes enumerados a continuación:

a) Cuadros, «collages» y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701);

b) Grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia emplea-

da, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (código NC 9702 00 00);

c) Esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00);

d) Tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos;

e) Ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él;

f) Esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería;

g) Fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.

3º. Objetos de colección, los bienes enumerados a continuación:

a) Sellos de correos, timbres fiscales, marcas postales, sobres primer día, artículos franqueados y análogos, obliterados, o bien sin obliterar que no tengan ni hayan de tener curso legal (código NC 9704 00 00);

b) Colecciones y especímenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía, o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático (código NC 9705 00 00).

4º. Antigüedades, los objetos que tengan más de cien años de antigüedad y no sean objetos de arte o de colección (código NC 9706 00 00).

5º. Revendedor de bienes, el empresario que realice con carácter habitual entregas de los bienes comprendidos en los números anteriores, que hubiesen sido adquiridos o importados para su posterior reventa.

También tiene la condición de revendedor el organizador de ventas en subasta pública de los bienes citados en el párrafo anterior, cuando actúe en nombre propio en virtud de un contrato de comisión de venta.

Dos. En ningún caso se aplicará este régimen especial al oro de inversión definido en el artículo 140 de esta Ley.

Artículo 137.- La base imponible.

Uno. La base imponible de las entregas de bienes a las que se aplique el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección estará constituida por el margen de beneficio de cada operación aplicado por el sujeto pasivo revendedor, minorado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicho margen.

A estos efectos, se considerará margen de beneficio la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien.

El precio de venta estará constituido por el importe total de la contraprestación de la transmisión, determinada de conformidad con lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta Ley, más la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la operación.

El precio de compra estará constituido por el importe total de la contraprestación correspondiente a la adquisición del bien transmitido, determinada de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 78, 79 y 82 de esta Ley, más el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, haya gravado la operación.

Cuando se transmitan objetos de arte, antigüedades u objetos de colección importados por el sujeto pasivo revendedor, para el cálculo del margen de beneficio se considerará como precio de compra la base imponible de la importación del bien, determinada con arreglo a lo previsto en el artículo 83 de esta Ley, más la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la importación.

Dos. Los sujetos pasivos revendedores podrán optar por determinar la base imponible mediante el margen de beneficio global, para cada período de liquidación, aplicado por el sujeto pasivo, minorado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicho margen.

El margen de beneficio global será la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de todas las entregas de bienes efectuadas en cada período de liquidación. Estos precios se determinarán en la forma prevista en el apartado anterior para calcular el margen de beneficio de cada operación sujeta al régimen especial.

La aplicación de esta modalidad de determinación de la base imponible se ajustará a las siguientes reglas:

1ª. La modalidad del margen de beneficio global sólo podrá aplicarse para los siguientes bienes:

a) Sellos, efectos timbrados, billetes y monedas, de interés filatélico o numismático.

b) Discos, cintas magnéticas y otros soportes sonoros o de imagen.

c) Libros, revistas y otras publicaciones.

No obstante, la Administración tributaria, previa solicitud del interesado, podrá autorizar la aplicación de la modalidad del margen de beneficio global para determinar la base imponible respecto de bienes distintos de los indicados anteriormente, fijando las condiciones de la autorización y pudiendo revocarla cuando no se den las circunstancias que la motivaron.

2ª. La opción se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente y surtirá efectos hasta su renuncia y, como mínimo, hasta la finalización del año natural siguiente. El sujeto pasivo revendedor que hubiera ejercitado la opción deberá determinar con arreglo a dicha modalidad la base imponible correspondiente a todas las entregas que de los referidos bienes realice durante el período de aplicación de la misma, sin que quepa aplicar a las citadas entregas el régimen general del impuesto.

3ª. Si el margen de beneficio global correspondiente a un período de liquidación fuese negativo, la base imponible de dicho período será cero y el referido margen se añadirá al importe de las compras del período siguiente.

4ª. Los sujetos pasivos revendedores que hayan optado por esta modalidad de determinación de la base imponible deberán practicar una regularización anual de sus existencias, para lo cual deberá calcularse la diferencia entre el saldo final e inicial de las existencias de cada año y añadir esa diferencia, si fuese positiva, al importe de las ventas del último período y si fuese negativa añadirla al importe de las compras del mismo período.

5ª. Cuando los bienes fuesen objeto de entregas exentas en aplicación de los artículos 21, 22, 23 ó 24 de esta Ley, el sujeto pasivo deberá disminuir del importe total de las compras del período el precio de compra de los citados bienes. Cuando no fuese conocido el citado precio de compra podrá utilizarse el valor de mercado de los bienes en el momento de su adquisición por el revendedor.

Asimismo, el sujeto pasivo no computará el importe de las referidas entregas exentas entre las ventas del período.

6ª. A efectos de la regularización a que se refiere la regla 4ª., en los casos de inicio o de cese en la aplicación de esta modalidad de determinación de la base imponible el sujeto pasivo deberá hacer un inventario de las existencias a la fecha de inicio o del cese, consignando el precio de compra de los bienes o, en su defecto, el valor del bien en la fecha de su adquisición.

Artículo 138.- Repercusión del Impuesto.

En las facturas que documenten las operaciones a que resulte aplicable este régimen especial, los sujetos pasivos no podrán consignar separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse ésta comprendida en el precio total de la operación.

No serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que les hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial regulado en este capítulo.

Artículo 139.- Deducciones.

Los sujetos pasivos revendedores no podrán deducir las cuotas del Impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes que sean a su vez transmitidos por aquéllos en virtud de entregas sometidas a este régimen especial.

CAPÍTULO V

Régimen especial del oro de inversión

Artículo 140.- Concepto de oro de inversión.

A efectos de lo dispuesto en la presente Ley, se considerarán oro de inversión:

1º. Los lingotes o láminas de oro de ley igual o superior a 995 milésimas y cuyo peso se ajuste a lo dispuesto en el apartado noveno del anexo de esta Ley.

2º. Las monedas de oro que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que sean de ley igual o superior a 900 milésimas.

b) Que hayan sido acuñadas con posterioridad al año 1800.

c) Que sean o hayan sido moneda de curso legal en su país de origen.

d) Que sean comercializadas habitualmente por un precio no superior en un 80 por 100 al valor de mercado del oro contenido en ellas.

En todo caso, se entenderá que los requisitos anteriores se cumplen en relación con las monedas de oro incluidas en la relación que, a tal fin, se publicará en el "Diario Oficial de las Comunidades Europeas", con anterioridad al 1 de diciembre de cada año. Se considerará que dichas monedas cumplen los requisitos exigidos para ser consideradas como oro de inversión durante el año natural siguiente a aquél en que se publique la relación citada o en los años sucesivos mientras no se modifiquen las publicadas anteriormente.

Artículo 140 bis.- Exenciones.

Uno. Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

1.º Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión. Se incluirán en el ámbito de la exención, en concepto de entregas, los préstamos y las operaciones de permuta financiera, así como las operaciones derivadas de contratos de futuro o a plazo, siempre que tengan por objeto, en todos los casos, oro de inversión y siempre que impliquen la transmisión del poder de disposición sobre dicho oro.

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior:

a) A las prestaciones de servicios que tengan por objeto oro de inversión, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 2.º de este artículo.

b) A las adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión en el caso de que el empresario que efectúe la entrega haya renunciado a la exención del impuesto en el régimen especial previsto para dicha entrega en el Estado miembro de origen.

2.º Los servicios de mediación en las operaciones exentas de acuerdo con el número 1.º anterior, prestados en nombre y por cuenta ajena.

Dos. En el caso de que a una misma entrega le sean de aplicación la exención regulada en este precepto y la contemplada en el artículo 25 de esta Ley, se considerará aplicable la regulada en este precepto, salvo que se efectúe la renuncia a la misma, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 140 ter.

Artículo 140 ter.- Renuncia a la exención.

Uno. La exención del impuesto aplicable a las entregas de oro de inversión, a que se refiere el artículo 140 bis. uno,1.º de esta Ley, podrá ser objeto de renuncia por parte del transmitente, en la forma y con los requisitos que reglamentariamente se determinen y siempre que se cumplan las condiciones siguientes:

1.ª Que el transmitente se dedique con habitualidad a la realización de actividades de producción de oro de inversión o de transformación de oro que no sea de inversión en oro de inversión y siempre que la entrega tenga por objeto oro de inversión resultante de las actividades citadas.

2.ª Que el adquirente sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

Dos. La exención del impuesto aplicable a los servicios de mediación a que se refiere el número 2.º del apartado uno del artículo 140 bis de esta Ley podrá ser objeto de renuncia, siempre que el destinatario del servicio de mediación sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, en la forma y con los requisitos que reglamentariamente se determinen y siempre que se efectúe la renuncia a la exención aplicable a la entrega del oro de inversión a que se refiere el servicio de mediación.

Artículo 140 cuarter.- Deducciones.

Uno. Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 de esta Ley no serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios por cuya adquisición o importación se soporten o satisfagan dichas cuotas se utilicen en la realización de las entregas de oro de inversión exentas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 140 bis de esta Ley.

Dos. Por excepción a lo dispuesto en el apartado anterior, la realización de las entre-

gas de oro de inversión a que se refiere el mismo generará el derecho a deducir las siguientes cuotas:

1.º Las soportadas por la adquisición de ese oro cuando el proveedor del mismo haya efectuado la renuncia a la exención regulada en el artículo 140 ter, apartado uno.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará también a las cuotas correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión en el caso de que el empresario que efectúe la entrega haya renunciado a la exención del impuesto en el régimen especial previsto para dicha entrega en el Estado miembro de origen.

2.º Las soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de ese oro, cuando en el momento de la adquisición o importación no reunía los requisitos para ser considerado como oro de inversión, habiendo sido transformado en oro de inversión por quien efectúa la entrega exenta o por su cuenta.

3º. Las soportadas por los servicios que consistan en el cambio de forma, de peso o de ley de ese oro.

Tres. Igualmente, por excepción a lo dispuesto en el apartado uno anterior, la realización de entregas de oro de inversión exentas del impuesto por parte de los empresarios o profesionales que lo hayan producido directamente u obtenido mediante transformación generará el derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios vinculados con dicha producción o transformación.

Artículo 140 quinque.- Sujeto pasivo.

Será sujeto pasivo del impuesto correspondiente a las entregas de oro de inversión que resulten gravadas por haberse efectuado la renuncia a la exención a que se refiere el artículo 140 ter, el empresario o profesional para quien se efectúe la operación gravada.

Artículo 140 sexies.- Conservación de las facturas.

Los empresarios y profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión, deberán conservar las copias de las facturas correspondientes a dichas operaciones, así como los registros de las mismas, durante un período de cinco años.

CAPÍTULO VI

Régimen especial de las agencias de viajes

Artículo 141.- Régimen especial de las agencias de viajes.

Uno. El régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:

1.º A las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

2.º A las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos y cualquier empresario o profesional en los que concurran las circunstancias previstas en el número anterior.

Dos. El régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a las operaciones llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios.

Tratándose de viajes realizados utilizando en parte medios propios y en parte medios ajenos, el régimen especial sólo se aplicará respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos.

Artículo 142.- Repercusión del Impuesto.

En las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación.

Artículo 143.- Exenciones.

Estarán exentos del Impuesto los servicios prestados por los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de las agencias de viajes cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viaje-

ro y utilizados para efectuar el viaje, se realicen fuera de la Comunidad.

En el caso de que las mencionadas entregas de bienes o prestaciones de servicios se realicen sólo parcialmente en el territorio de la Comunidad, únicamente gozará de exención la parte de la prestación de servicios de la agencia correspondiente a las efectuadas fuera de dicho territorio.

Artículo 144.- Lugar de realización del hecho imponible.

Las operaciones efectuadas por las agencias respecto de cada viajero para la realización de un viaje tendrán la consideración de prestación de servicios única, aunque se le proporcionen varias entregas o servicios en el marco del citado viaje.

Dicha prestación se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación.

Artículo 145.- La base imponible.

Uno. La base imponible será el margen bruto de la agencia de viajes.

A estos efectos, se considerará margen bruto de la agencia la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la operación, y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje y redunden directamente en beneficio del viajero.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerarán adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje, entre otros, los servicios prestados por otras agencias de viajes con dicha finalidad, excepto los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas, en nombre y por cuenta de las mayoristas, en la venta de viajes organizados por estas últimas.

Para la determinación del margen bruto de la agencia no se computarán las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 143 de esta Ley, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas.

Dos. No se considerarán prestados para la realización de un viaje, entre otros, los siguientes servicios:

1.º Las operaciones de compraventa o cambio de moneda extranjera.

2.º Los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia.

Artículo 146.- Deducciones.

Las agencias de viajes a las que se aplique este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley.

No obstante, no podrán deducir el Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.

Artículo 147.- Supuesto de no aplicación del régimen general.

Por excepción a lo previsto en el artículo 141 de esta Ley, y en la forma que se establezca reglamentariamente, los sujetos pasivos podrán no aplicar el régimen especial previsto en este Capítulo y aplicar el régimen general de este Impuesto, operación por operación, respecto de aquellos servicios que realicen y de los que sean destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el Título VIII de esta Ley.

CAPÍTULO VII

Régimen especial del recargo de equivalencia

Artículo 148.- Régimen especial del recargo de equivalencia.

Uno. El régimen especial del recargo de equivalencia se aplicará a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen su actividad en los sectores económicos y cumplan los requisitos que se determinen reglamentariamente.

Dos. En el supuesto de que el sujeto pasivo a quien sea de aplicación este régimen especial realizase otras actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, la de comercio minorista sometida a dicho régimen especial tendrá, en todo caso, la consideración de sector diferenciado de la actividad económica.

Tres. Reglamentariamente podrán determinarse los artículos o productos cuya comercialización quedará excluida de este régimen especial.

Artículo 149.- Concepto de comerciante minorista.

Uno. A los efectos de esta Ley, se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:

1º. Realizar con habitualidad entregas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

No se considerarán comerciantes minoristas, en relación con los productos por ellos transformados, quienes hubiesen sometido los productos objeto de su actividad por sí mismos o por medio de terceros, a algunos de los procesos indicados en el párrafo anterior, sin perjuicio de su consideración como tales respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado en que los adquirieron.

2º. Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, efectuadas durante el año precedente, hubiese excedido del 80 por ciento del total de las entregas realizadas de los citados bienes.

El requisito establecido en el párrafo anterior no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, siempre que en ellos concurra algunas de las siguientes circunstancias:

a) Que no puedan calcular el porcentaje que se indica en dicho párrafo por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales.

b) Que les sea de aplicación y no hayan renunciado a la modalidad de signos, índices y módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Reglamentariamente se determinarán las operaciones o procesos que no tienen la consideración de transformación a los efectos de la pérdida de la condición de comerciante minorista.

Artículo 150.-

Artículo 151.-

Artículo 152.-

Artículo 153.-

Artículo 154.- Contenido del régimen especial del recargo de equivalencia.

Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido exigible a los comerciantes minoristas a quienes resulte aplicable este régimen especial se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores.

Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de la obligación de autoliquidación y pago del Impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y a las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2º. de esta Ley.

Dos. Los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial no estarán obligados a efectuar la liquidación ni el pago del Impuesto a la Hacienda Pública en relación con las operaciones comerciales por ellos efectuadas a las que resulte aplicable este régimen especial, ni por las transmisiones de los bienes o derechos utilizados exclusivamente en dichas actividades, con exclusión de las entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas, por las que el transmitente habrá de repercutir, liquidar e ingresar las cuotas del Impuesto devengadas.

Tampoco podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que afecte este régimen especial.

A efectos de la regularización de deducciones por bienes de inversión, la prorrata de deducción aplicable en este sector diferenciado de actividad económica durante el período en que el sujeto pasivo esté sometido a este régimen especial será cero. No procederá efectuar la regularización a que se refiere el artículo 110 de esta Ley en los supuestos de transmisión de bienes de inversión utilizados exclusivamente para la realización de actividades sometidas a este régimen especial.

Tres. Los comerciantes minoristas sometidos a este régimen especial repercutirán a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo tributario del Impuesto a la base imponible correspondiente a las ventas y a las demás operaciones gravadas por dicho tributo que realicen, sin que, en ningún caso, puedan incrementar dicho porcentaje en el importe del recargo de equivalencia.

Artículo 155.- Comienzo o cese de actividades sujetas al régimen especial del recargo de equivalencia.

En los supuestos de iniciación o cese en el régimen especial del recargo de equivalencia serán de aplicación las siguientes reglas:

1ª. En los casos de iniciación los sujetos pasivos deberán efectuar la liquidación e ingreso de la cantidad resultante de aplicar al valor de adquisición de las existencias inventariadas, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, los tipos del citado Impuesto y del recargo de equivalencia vigentes en la fecha de iniciación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las existencias hubiesen sido adquiridas a un comerciante sometido igualmente a dicho régimen especial en virtud de la transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo establecido en el artículo 7, número 1º. de esta Ley.

2ª. En los casos de cese debido a la falta de concurrencia de los requisitos previstos en el artículo 149 de esta Ley, los sujetos pasivos podrán efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de adquisición de sus existencias inventariadas en la fecha del cese, Impuesto sobre el Valor Añadido y recargo de equivalencia excluidos, los tipos de dicho Impuesto y recargo que estuviesen vigentes en la misma fecha.

Si el cese se produjese como consecuencia de la transmisión, total o parcial del patrimonio empresarial no sujeta al Impuesto a comerciantes no sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia, los adquirentes podrán deducir la cuota resultante de aplicar los tipos del Impuesto que estuviesen vigentes el día de la transmisión al valor del mercado de las existencias en dicha fecha.

3ª. A los efectos de lo dispuesto en las dos reglas anteriores, los sujetos pasivos deberán confeccionar, en la forma que reglamentariamente se determine, inventarios de sus existencias con referencia a los días de iniciación y cese en la aplicación de este régimen.

Artículo 156.- Recargo de equivalencia.

El recargo de equivalencia se exigirá en las siguientes operaciones que estén sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido:

1º. Las entregas de bienes muebles o semovientes que los empresarios efectúen a comerciantes minoristas que no sean sociedades mercantiles.

2º. Las adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes realizadas por los comerciantes a que se refiere el número anterior.

3º. Las adquisiciones de bienes realizadas por los citados comerciantes a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2º. de esta Ley.

Artículo 157.- Supuestos de no aplicación del recargo de equivalencia.

Se exceptúan de lo dispuesto en el artículo anterior las siguientes operaciones:

1º. Las entregas efectuadas a comerciantes que acrediten, en la forma que reglamentariamente se determine, no estar sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia.

2º. Las entregas efectuadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca con sujeción a las normas que regulan dicho régimen especial.

3º. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes de cualquier naturaleza que no sean objeto de comercio por el adquirente.

4º. Las operaciones del número anterior relativas a artículos excluidos de la aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia.

Artículo 158.- Sujetos pasivos del recargo de equivalencia.

Estarán obligados al pago del recargo de equivalencia:

1º. Los sujetos pasivos del Impuesto que efectúen las entregas sometidas al mismo.

2º. Los propios comerciantes sometidos a este régimen especial en las adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones que efectúen, así como en los supuestos contemplados en el artículo 84, apartado uno, número 2º. de esta Ley.

Artículo 159.- Repercusión del recargo de equivalencia.

Los sujetos pasivos indicados en el número 1º. del artículo anterior, están obligados a efectuar la repercusión del recargo de equivalencia sobre los respectivos adquirentes en la forma establecida en el artículo 88 de esta Ley.

Artículo 160.- Base imponible.

La base imponible del recargo de equivalencia será la misma que resulte para el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 161.- Tipos.

Los tipos del recargo de equivalencia serán los siguientes:

1º. Con carácter general, el 5,2 por ciento.

2º. Para las entregas de bienes a las que resulte aplicable el tipo impositivo establecido en el artículo 91, apartado uno, de esta Ley, el 1,4 por ciento.

3º. Para las entregas de bienes a las que sea aplicable el tipo impositivo previsto en el artículo 91, apartado dos, de esta Ley, el 0,50 por ciento.

4º. Para las entregas de bienes objeto del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, el 1,75 por ciento.

Artículo 162.- Liquidación e ingreso.

La liquidación y el ingreso del recargo de equivalencia se efectuarán conjuntamente con el Impuesto sobre el Valor Añadido y ajustándose a las mismas normas establecidas para la exacción de dicho Impuesto.

Artículo 163.- Obligación de acreditar la sujeción al régimen especial del recargo de equivalencia.

Las personas o entidades que no sean sociedades mercantiles y realicen habitualmente operaciones de ventas al por menor estarán obligadas a acreditar ante sus proveedores o, en su caso, ante la Aduana, el hecho de estar sometidos o no al régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones o importaciones de bienes que realicen.

CAPÍTULO VIII

CAPÍTULO IX

Régimen especial del grupo de entidades

Artículo 163 quinquies.- Requisitos subjetivos del régimen especial del grupo de entidades.

Uno. Podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Ningún empresario o profesional podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades.

Dos. Se considerará como entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Que tenga personalidad jurídica propia. No obstante, los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del Impuesto podrán tener la condición de entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos

establecimientos, siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos en este apartado.

b) Que tenga el control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento, en el capital o en los derechos de voto de las mismas.

c) Que dicha participación se mantenga durante todo el año natural.

d) Que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

No obstante lo previsto en el apartado uno anterior, las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales, podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan los requisitos anteriores.

Tres. Se considerará como entidad dependiente aquella que, constituyendo un empresario o profesional distinto de la entidad dominante, se encuentre establecida en el territorio de aplicación del Impuesto y en la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior. En ningún caso un establecimiento permanente ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto podrá constituir por sí mismo una entidad dependiente.

Cuatro. Las entidades sobre las que se adquiera una participación como la definida en la letra b) del apartado dos anterior se integrarán en el grupo de entidades con efecto desde el año natural siguiente al de la adquisición de la participación. En el caso de entidades de nueva creación, la integración se producirá, en su caso, desde el momento de su constitución, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo.

Cinco. Las entidades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo de entidades con efecto desde el período de liquidación en que se produzca tal circunstancia.

Artículo 163 sexies.- Condiciones para la aplicación del régimen especial del grupo de entidades.

Uno. El régimen especial del grupo de entidades se aplicará cuando así lo acuerden individualmente las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo anterior y opten por su aplicación. La opción tendrá una validez mínima de tres años, siempre que se cumplan los requisitos exigibles para la aplicación del régimen especial, y se entenderá prorrogada, salvo renuncia, que se efectuará conforme a lo dispuesto en el artículo 163 nonies.cuatro.1.ª de esta Ley. Esta renuncia tendrá una validez mínima de tres años y se efectuará del mismo modo. En todo caso, la aplicación del régimen especial quedará condicionada a su aplicación por parte de la entidad dominante.

Dos. Los acuerdos a los que se refiere el apartado anterior deberán adoptarse por los Consejos de administración, u órganos que ejerzan una función equivalente, de las entidades respectivas antes del inicio del año natural en que vaya a resultar de aplicación el régimen especial.

Tres. Las entidades que en lo sucesivo se integren en el grupo y decidan aplicar este régimen especial deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores antes del inicio del primer año natural en el que dicho régimen sea de aplicación.

Cuatro. La falta de adopción en tiempo y forma de los acuerdos a los que se refieren los apartados uno y dos de este artículo determinará la imposibilidad de aplicar el régimen especial del grupo de entidades por parte de las entidades en las que falte el acuerdo, sin perjuicio de su aplicación, en su caso, al resto de entidades del grupo.

Cinco. El grupo de entidades podrá optar por la aplicación de lo dispuesto en los apartados uno y tres del artículo 163 octies, en cuyo caso deberá cumplirse la obligación que establece el artículo 163 nonies.cuatro.3.ª, ambos de esta Ley.

Esta opción se referirá al conjunto de entidades que apliquen el régimen especial y formen parte del mismo grupo de entidades, debiendo adoptarse conforme a lo dispuesto por el apartado dos de este artículo.

En relación con las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies.uno de esta Ley, el ejercicio de esta opción supondrá la facul-

tad de renunciar a las exenciones reguladas en el artículo 20.uno de la misma, sin perjuicio de que resulten exentas, en su caso, las demás operaciones que realicen las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades. El ejercicio de esta facultad se realizará con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente.

Artículo 163 septies.- Causas determinantes de la pérdida del derecho al régimen especial del grupo de entidades.

Uno. El régimen especial regulado en este capítulo se dejará de aplicar por las siguientes causas:

1.ª La concurrencia de cualquiera de las circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, determinan la aplicación del método de estimación indirecta.

2.ª El incumplimiento de la obligación de confección y conservación del sistema de información a que se refiere el artículo 163 nonies.cuatro.3.ª de esta Ley.

La no aplicación del régimen especial regulado en este capítulo por las causas anteriormente enunciadas no impedirá la imposición, en su caso, de las sanciones previstas en el artículo 163 nonies.siete de esta Ley.

Dos. El cese en la aplicación del régimen especial del grupo de entidades que se establece en el apartado anterior producirá efecto en el período de liquidación en que concurra alguna de estas circunstancias y siguientes, debiendo el total de las entidades integrantes del grupo cumplir el conjunto de las obligaciones establecidas en esta Ley a partir de dicho período.

Tres. En el supuesto de que una entidad perteneciente al grupo se encontrase al término de cualquier período de liquidación en situación de concurso o en proceso de liquidación, quedará excluida del régimen especial del grupo desde dicho período.

Lo anterior se entenderá sin perjuicio de que se continúe aplicando el régimen especial al resto de entidades que cumpla los requisitos establecidos al efecto.

Artículo 163 octies.- Contenido del régimen especial del grupo de entidades.

Uno. Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial regulado en este capítulo estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto. Cuando los bienes utilizados tengan la condición de bienes de inversión, la imputación de su coste se deberá efectuar por completo dentro del período de regularización de cuotas correspondientes a dichos bienes que establece el artículo 107, apartados uno y tres, de esta Ley.

No obstante, a los efectos de lo dispuesto en los artículos 101 a 119 y 121 de esta Ley, la valoración de estas operaciones se hará conforme a los artículos 78 y 79 de la misma.

Dos. Cada una de las entidades del grupo actuará, en sus operaciones con entidades que no formen parte del mismo grupo, de acuerdo con las reglas generales del Impuesto, sin que, a tal efecto, el régimen del grupo de entidades produzca efecto alguno.

Tres. Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, las operaciones a que se refiere el apartado uno de este artículo constituirán un sector diferenciado de la actividad, al que se entenderán afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto.

Los empresarios o profesionales podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y servicios destinados directa o indirectamente, total o parcialmente, a la realización de estas operaciones, siempre que dichos bienes y servicios se utilicen en la realización de operaciones que generen el derecho a la deducción conforme a lo previsto en el artículo 94 de esta Ley. Esta deducción se practicará en función del destino previsible de los citados bienes y servicios, sin perjuicio de su rectificación si aquél fuese alterado.

Cuatro. El importe de las cuotas deducibles para cada uno de los empresarios o profesionales integrados en el grupo de entidades será el que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el Capítulo I del Título VIII de

esta Ley y las reglas especiales establecidas en el apartado anterior. Estas deducciones se practicarán de forma individual por parte de cada uno de los empresarios o profesionales que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Determinado el importe de las cuotas deducibles para cada uno de dichos empresarios o profesionales, serán ellos quienes individualmente ejerciten el derecho a la deducción conforme a lo dispuesto en dichos Capítulo y Título.

No obstante, cuando un empresario o profesional incluya el saldo a compensar que resultare de una de sus declaraciones-liquidaciones individuales en una declaración-liquidación agregada del grupo de entidades, no se podrá efectuar la compensación de ese importe en ninguna declaración-liquidación individual correspondiente a un período ulterior, con independencia de que resulte aplicable o no con posterioridad el régimen especial del grupo de entidades.

Cinco. En caso de que a las operaciones realizadas por alguna de las entidades incluidas en el grupo de entidades les fuera aplicable cualquiera de los restantes regímenes especiales regulados en esta Ley, dichas operaciones seguirán el régimen de deducciones que les corresponda según dichos regímenes.

Artículo 163 nonies.- Obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades.

Uno. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades tendrán las obligaciones tributarias establecidas en este capítulo.

Dos. La entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria. En tal concepto, la entidad dominante deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del régimen especial del grupo de entidades.

Tres. Tanto la entidad dominante como cada una de las entidades dependientes deberán cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de esta Ley, excepción hecha del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución, debiendo procederse, a tal efecto, conforme a lo dispuesto en la obligación 2.ª del apartado siguiente.

Cuatro. La entidad dominante, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones propias, y con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, será responsable del cumplimiento de las siguientes obligaciones:

1.ª Comunicar a la Administración tributaria la siguiente información:

a) El cumplimiento de los requisitos exigidos, la adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por la aplicación del régimen especial a que se refieren los artículos 163 quinquies y sexies de esta Ley. Toda esta información deberá presentarse antes del inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el régimen especial.

b) La relación de entidades del grupo que apliquen el régimen especial, identificando las entidades que motiven cualquier alteración en su composición respecto a la del año anterior, en su caso. Esta información deberá comunicarse durante el mes de diciembre de cada año natural respecto al siguiente.

c) La renuncia al régimen especial, que deberá ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, tanto en lo relativo a la renuncia del total de entidades que apliquen el régimen especial como en cuanto a las renuncias individuales.

d) La opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, que deberá ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

2.ª Presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda. Dichas declaraciones-liquidaciones agregadas integrarán los resultados de las declaraciones-liquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Las declaraciones-liquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades deberán presentarse una vez presentadas las declaraciones-liquidaciones periódicas individuales de cada una de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

El período de liquidación de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Cuando, para un período de liquidación, la cuantía total de los saldos a devolver a favor de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades supere el importe de los saldos a ingresar del resto de entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades para el mismo período de liquidación, se podrá solicitar la devolución del exceso, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de las autoliquidaciones individuales en que se origine dicho exceso. Esta devolución se practicará en los términos dispuestos en el apartado tres del artículo 115 de esta Ley. En tal caso, no procederá la compensación de dichos saldos a devoler en autoliquidaciones agregadas posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En caso de que deje de aplicarse el régimen especial del grupo de entidades y queden cantidades pendientes de compensación para las entidades integradas en el grupo, estas cantidades se imputarán a dichas entidades en proporción al volumen de operaciones del último año natural en que el régimen especial hubiera sido de aplicación, aplicando a tal efecto lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley.

3.ª Disponer de un sistema de información analítica basado en criterios razonables de imputación de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies.uno de esta Ley. Este sistema deberá reflejar la utilización sucesiva de dichos bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo.

El sistema de información deberá incluir una memoria justificativa de los criterios de imputación utilizados, que deberán ser homogéneos para todas las entidades del grupo y mantenerse durante todos los períodos en los que sea de aplicación el régimen especial, salvo que se modifiquen por causas razonables, que deberán justificarse en la propia memoria.

Este sistema de información deberá conservarse durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Cinco. En caso de que alguna de las entidades integradas en el grupo de entidades presente una declaración-liquidación individual extemporánea, se aplicarán los recargos e intereses que, en su caso, procedan conforme al artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que a tales efectos tenga incidencia alguna el hecho de que se hubiera incluido originariamente el saldo de la declaración-liquidación individual, en su caso, presentada, en una declaración-liquidación agregada del grupo de entidades.

Cuando la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades se presente extemporáneamente, los recargos que establece el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se aplicarán sobre el resultado de la misma, siendo responsable de su ingreso la entidad dominante.

Seis. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial.

Siete. La no llevanza o conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro será considerada como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del volumen de operaciones del grupo.

Las inexactitudes u omisiones en el sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro serán consideradas como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las sanciones previstas en los dos párrafos anteriores serán compatibles con las que procedan por la aplicación de los artículos 191, 193, 194 y 195 de dicha ley. La imposición de las sanciones establecidas en este apartado impedirán la calificación de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 193 de dicha ley como graves o muy graves por la no llevanza, llevanza incorrecta o no conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro.

La entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades. Las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades

responderán solidariamente del pago de estas sanciones.

Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias.

Ocho. Las actuaciones dirigidas a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades se entenderán con la entidad dominante, como representante del mismo. Igualmente, las actuaciones podrán entenderse con las entidades dependientes, que deberán atender a la Administración tributaria.

Las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo de entidades interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto referente al total de entidades del grupo desde el momento en que la entidad dominante tenga conocimiento formal de las mismas.

Las actas y liquidaciones que deriven de la comprobación de este régimen especial se extenderán a la entidad dominante.

Se entenderá que concurre la circunstancia de especial complejidad prevista en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando se aplique este régimen especial.

CAPÍTULO X

Régimen especial del criterio de caja

Artículo 163 decies. Requisitos subjetivos de aplicación.

Uno. Podrán aplicar el régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos del Impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros.

Dos. Cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año.

Tres. Cuando el sujeto pasivo no hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, podrá aplicar este régimen especial en el año natural en curso.

Cuatro. A efectos de determinar el volumen de operaciones efectuadas por el sujeto pasivo referido en los apartados anteriores, las mismas se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, si a las operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja.

Cinco. Quedarán excluidos del régimen de caja los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural superen la cuantía que se determine reglamentariamente.

Artículo 163 undecies. Condiciones para la aplicación del régimen especial del criterio de caja.

El régimen especial del criterio de caja podrá aplicarse por los sujetos pasivos que cumplan los requisitos establecidos en el artículo anterior y opten por su aplicación en los términos que se establezcan reglamentariamente. La opción se entenderá prorrogada salvo renuncia, que se efectuará en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. Esta renuncia tendrá una validez mínima de 3 años.

Artículo 163 duodecies. Requisitos objetivos de aplicación.

Uno. El régimen especial del criterio de caja podrá aplicarse por los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 163 decies a las operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

El régimen especial del criterio de caja se referirá a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente de este artículo.

Dos. Quedan excluidas del régimen especial del criterio de caja las siguientes operaciones:

a) Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.

b) Las entregas de bienes exentas a las que se refieren los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley.

c) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

d) Aquellas en las que el sujeto pasivo del Impuesto sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación de conformidad con los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 de esta Ley.

e) Las importaciones y las operaciones asimiladas a las importaciones.

f) Aquellas a las que se refieren los artículos 9.1.º y 12 de esta Ley.

Artículo 163 terdecies. Contenido del régimen especial del criterio de caja.

Uno. En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.

Dos. La repercusión del Impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.

Tres. Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley, con las siguientes particularidades:

a) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

b) El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

c) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo establecido en la letra anterior.

Cuatro. Reglamentariamente se determinarán las obligaciones formales que deban cumplir los sujetos pasivos que apliquen este régimen especial.

Artículo 163 quaterdecies. Efectos de la renuncia o exclusión del régimen especial del criterio de caja.

La renuncia o exclusión de la aplicación del régimen especial del criterio de caja determinará el mantenimiento de las normas reguladas en el mismo respecto de las operaciones efectuadas durante su vigencia en los términos señalados en el artículo anterior.

Artículo 163 quinquiesdecies. Operaciones afectadas por el régimen especial del criterio de caja.

Uno. El nacimiento del derecho a la deducción de los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja, pero que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, en relación con las cuotas soportadas por esas operaciones, se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por los importes efectivamente satisfechos, o, si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato

posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

Reglamentariamente se determinarán las obligaciones formales que deban cumplir los sujetos pasivos que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el régimen especial del criterio de caja.

Dos. La modificación de la base imponible a que se refiere el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley, efectuada por sujetos pasivos que no se encuentren acogidos al régimen especial del criterio de caja, determinará el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor, acogido a dicho régimen especial correspondientes a las operaciones modificadas y que estuvieran aún pendientes de deducción en la fecha en que se realice la referida modificación de la base imponible.

Artículo 163 sexiesdecies. Efectos del auto de declaración del concurso.

La declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial de criterio de caja o del sujeto pasivo destinatario de sus operaciones determinará, en la fecha del auto de declaración de concurso:

a) el devengo de las cuotas repercutidas por el sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja que estuvieran aún pendientes de devengo en dicha fecha;

b) el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo respecto de las operaciones que haya sido destinatario y a las que haya sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja que estuvieran pendientes de pago y en las que no haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 163.terdecies.Tres, letra a), en dicha fecha;

c) el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo concursado acogido al régimen especial del criterio de caja, respecto de las operaciones que haya sido destinatario no acogidas a dicho régimen especial que estuvieran aún pendientes de pago y en las que no haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 163.terdecies.Tres, letra a), en dicha fecha.

El sujeto pasivo en concurso deberá declarar las cuotas devengadas y ejercitar la deducción de las cuotas soportadas referidas en los párrafos anteriores en la declaración-liquidación prevista reglamentariamente, correspondiente a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso. Asimismo, el sujeto pasivo deberá declarar en dicha declaración-liquidación, las demás cuotas soportadas que estuvieran pendientes de deducción a dicha fecha.

CAPÍTULO XI

Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica

Sección 1.ª Disposiciones comunes

Artículo 163 septiesdecies. Definiciones y causas de exclusión.

Uno. A efectos del presente Capítulo, serán de aplicación las siguientes definiciones:

a) "Servicios de telecomunicaciones" los servicios a que se refiere el número 3.º del apartado Tres del artículo 69 de esta Ley;

b) "Servicios electrónicos" o "servicios prestados por vía electrónica": los servicios definidos en el número 4.º del apartado Tres del artículo 69 de esta Ley;

c) "Servicios de radiodifusión o de televisión" los servicios a que se refiere el número 5.º del apartado Tres del artículo 69 de esta Ley;

d) "Estado miembro de consumo": el Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos conforme a los números 4.º y 8.º del apartado Uno del artículo 70 o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros;

e) "Declaraciones-liquidaciones periódicas de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos": la declaración-liquidación en la que consta la información necesaria para determinar la cuantía

del impuesto correspondiente en cada Estado miembro de consumo.

Dos. Serán causas de exclusión de estos regímenes especiales cualesquiera de las siguientes circunstancias que se relacionan a continuación:

a) La presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en dichos regímenes especiales.

b) La existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones del empresario o profesional incluidas en estos regímenes especiales han concluido.

c) El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes especiales.

d) El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales.

La decisión de exclusión será competencia exclusiva del Estado miembro de identificación que se define para cada uno de estos regímenes especiales.

Tres. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado anterior, el empresario o profesional podrá darse de baja voluntaria de estos regímenes.

Cuatro. Reglamentariamente se establecerán las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo dispuesto en este Capítulo.

Sección 2.ª Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad

Artículo 163 octiesdecies. Ámbito de aplicación.

Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tal, y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual, podrán acogerse al régimen especial previsto en esta sección.

El régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios que, de acuerdo con lo dispuesto por los números 4.º y 8.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley, o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros, deban entenderse efectuadas en la Comunidad.

Dos. A efectos de la presente Sección, se considerará:

a) "Empresario o profesional no establecido en la Comunidad": todo empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad y no posea un establecimiento permanente en el territorio de la Comunidad ni tampoco tenga la obligación, por otro motivo, de estar identificado en la Comunidad conforme al número 2.º del apartado Uno del artículo 164 de esta Ley o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros;

b) "Estado miembro de identificación": el Estado miembro por el que haya optado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad para declarar el inicio de su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la Comunidad.

Artículo 163 noniesdecies. Obligaciones formales.

Uno. En caso de que España sea el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, éste quedará obligado a:

a) Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

La información facilitada por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postal y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere en su caso, el número mediante el que esté identificado ante la Administración fiscal del territorio tercero en el que tenga su sede de actividad y una declaración en la que manifieste que no está identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en otro Estado miembro de la Comunidad. Igualmente, el empresario o profesional no establecido en la Comunidad comunicará toda posible modificación de la citada información.

En el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta

o Melilla, la información a facilitar al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá nombre, direcciones postal y de correo electrónico y las direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere y número de identificación fiscal asignado por la Administración tributaria española.

A efectos de este régimen, la Administración tributaria identificará al empresario o profesional no establecido en la Comunidad mediante un número individual.

La Administración tributaria notificará por vía electrónica al empresario o profesional no establecido en la Comunidad el número de identificación que le haya asignado.

b) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de veinte días a partir del final del período al que se refiere la declaración.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación que le haya sido notificado por la Administración tributaria conforme lo previsto en la letra a) anterior y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, de los servicios prestados de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos durante el período al que se refiere la declaración, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas éstas, que debe ser ingresado en España.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones presentadas, deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial, a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones complementarias previsto en los artículos 120.3 y 122, respectivamente, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo. No obstante, el Estado miembro de consumo podrá aceptar correcciones tras la finalización del plazo indicado con sujeción a lo previsto en su normativa tributaria nacional.

c) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde, el importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

Cualquier rectificación posterior de los importes ingresados, que determine un ingreso adicional del Impuesto, deberá realizarse haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponda, sin que pueda añadirse o introducirse en otra declaración posterior.

d) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra b) anterior es correcta.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica.

El empresario o profesional no establecido deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

e) Expedir y entregar factura cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

Dos. En caso de que el empresario o profesional no establecido en la Comunidad hubiera elegido cualquier otro Estado miembro distinto de España para presentar la declaración de inicio en este régimen especial, y en relación con las operaciones que, de acuerdo con lo dispuesto por los números 4.º y 8.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley, deban considerarse efectuadas en el territorio

de aplicación del Impuesto, el ingreso del Impuesto correspondiente a las mismas deberá efectuarse al tiempo de la presentación en el Estado miembro de identificación de la declaración a que se hace referencia en el apartado anterior.

Además, el empresario o profesional no establecido en la Comunidad deberá cumplir el resto de obligaciones contenidas en el apartado Uno anterior en el Estado miembro de identificación y, en particular, las establecidas en la letra d) de dicho apartado.

Tres. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en la presente sección.

Artículo 163 vicies. Derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial no podrán deducir en la declaración-liquidación a que se refiere la letra b) del apartado Uno del artículo 163 noniesdecies de esta Ley, cantidad alguna de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, conforme a las reglas que resulten aplicables, se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a que se refiere este régimen.

No obstante lo anterior, dichos empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a los que se refiere este régimen especial que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo en desarrollo de lo que dispone la Directiva 86/560/CEE, del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en los términos que prevé el artículo 368 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006. En particular, en el caso de empresarios o profesionales que estén establecidos en Islas Canarias, Ceuta y Melilla solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de esta Ley.

Dos. En caso de que España sea el Estado miembro de consumo, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Dos del artículo 119 de esta Ley, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a los que se refiere este régimen especial. El procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el artículo 119 bis de esta Ley.

A estos efectos no se exigirá que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto. Los empresarios o profesionales que se acojan a lo dispuesto en este artículo no estarán obligados a nombrar representante ante la Administración Tributaria a estos efectos.

En el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla el procedimiento para el ejercicio del derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere este apartado será el previsto en el artículo 119 de esta Ley.

Sección 3.ª Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo

Artículo 163 unvicies. Ámbito de aplicación.

Uno. Podrán acogerse al régimen especial previsto en la presente sección los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no establecidos en el Estado miembro de consumo que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesio-

nal actuando como tal y que estén establecidas en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual.

El régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios que, de acuerdo con lo dispuesto por los números 4.º y 8.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley, o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros, deban entenderse efectuadas en la Comunidad, siempre que se presten en un Estado miembro distinto a aquel en el que el empresario o profesional acogido a este régimen especial tenga establecida la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente.

Dos. A efectos de la presente Sección, se considerará:

a) "Empresario o profesional no establecido en el Estado miembro de consumo": todo empresario o profesional que tenga establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad o que posea en ella un establecimiento permanente, pero que no tenga establecida dicha sede en el territorio del Estado miembro de consumo ni posea en él un establecimiento permanente;

b) "Estado miembro de identificación": el Estado miembro en el que el empresario o profesional tenga establecida la sede de su actividad económica. Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, se atenderá al único Estado miembro en el que tenga un establecimiento permanente o, en caso de tener establecimientos permanentes en varios Estados miembros, al Estado por el que opte el empresario o profesional de entre los Estados miembros en que disponga de un establecimiento permanente. En este último caso, la opción por un Estado miembro vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada por el mismo, si bien, la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

Tres. A efectos de la presente sección se considerará a España el "Estado miembro de identificación" en los siguientes supuestos:

a) En todo caso, para los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad pero tengan exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto uno o varios establecimientos permanentes.

b) Cuando se trate de empresarios o profesionales que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto y en algún otro Estado miembro hayan elegido a España como Estado miembro de identificación.

Artículo 163 duovicies. Obligaciones formales.

Uno. En caso de que España sea el Estado miembro de identificación el empresario o profesional, que preste servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos acogidos al régimen especial en otro Estado miembro, quedará obligado a:

a) Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

b) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de veinte días a partir del final del período al que se refiere la declaración.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación fiscal asignado al empresario o profesional por la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por el impuesto y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, de los servicios prestados de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos, durante el período al que se refiere la declaración, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas éstas, que debe ser ingresado en España.

Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere

este régimen especial, deberá incluir además en la declaración-liquidación la información a que se refiere el párrafo anterior, correspondiente a cada establecimiento permanente, identificado con su número de identificación individual del impuesto o el número de referencia fiscal de dicho establecimiento, y desglosada por cada Estado miembro de consumo.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones presentadas, deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial, a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones complementarias previsto en los artículos 120.3 y 122, respectivamente, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo. No obstante, el Estado miembro de consumo podrá aceptar correcciones tras la finalización del plazo indicado con sujeción a lo previsto en su normativa tributaria nacional.

c) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde, el importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

Cualquier rectificación posterior de los importes ingresados que determine un ingreso adicional del Impuesto, deberá realizarse haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponda, sin que pueda añadirse o introducirse en otra declaración posterior.

d) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra b) anterior es correcta.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

Dos. El empresario o profesional que considere a España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a que se refiere este régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo.

Tres. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en la presente sección.

Artículo 163 tervicies. Derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Uno. Los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial no podrán deducir en la declaración-liquidación a que se refiere la letra b) del apartado Uno del artículo 163 duovicies de esta Ley, cantidad alguna por las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, conforme a las reglas que resulten aplicables se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a que se refiere este régimen.

No obstante lo anterior, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial y realicen en el Estado miembro de consumo operaciones a las que se refiere este régimen especial conjuntamente con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho Estado miembro, podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, conforme a las reglas que resulten aplicables, se entiendan realizadas en el Estado miembro de consumo y que se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a que se refiere este régimen especial a través de las declaraciones-liquidaciones correspon-

dientes del impuesto que deban presentar en dicho Estado miembro.

Dos. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado anterior, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial, tendrán derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a los que se refiere este régimen que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo en desarrollo de lo que dispone la Directiva 2008/9/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, en los términos que prevé el artículo 369 undecies de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006. En particular, en el caso de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de esta Ley.

Tres. En caso de que España sea el Estado miembro de identificación, las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y se destinen a la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos, podrán deducirse a través de las correspondientes declaraciones-liquidaciones conforme el régimen general del Impuesto, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial previsto en esta sección.

Cuatro. En caso de que España sea el Estado miembro de consumo, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Dos del artículo 119 de esta Ley, los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a los que se refiere este régimen especial. El procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el artículo 119 de esta Ley.

Artículo 163 quatervicies. Prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos realizados en el territorio de aplicación del Impuesto por empresarios o profesionales establecidos en el mismo.

El régimen especial previsto en esta sección no resultará aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos prestados en el territorio de aplicación del Impuesto por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el mismo. A dichas prestaciones de servicios les resultará aplicable el régimen general del Impuesto.

TÍTULO X

OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS

Artículo 164.- Obligaciones de los sujetos pasivos.

Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1.º Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.

2.º Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4.º Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5.º Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

6.º Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2.º, de esta Ley deberá acreditarse el pago del impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7.º Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.

Dos. La obligación de expedir y entregar factura por las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales se podrá cumplir, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por el cliente de los citados empresarios o profesionales o por un tercero, los cuales actuarán, en todo caso, en nombre y por cuenta del mismo.

Cuando la citada obligación se cumpla por un cliente del empresario o profesional, deberá existir un acuerdo previo entre ambas partes. Asimismo, deberá garantizarse la aceptación por dicho empresario o profesional de cada una de las facturas expedidas en su nombre y por su cuenta, por su cliente.

La expedición de facturas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrá realizarse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento.

La factura, en papel o electrónica deberá garantizar la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde la fecha de expedición y durante el período de conservación.

Reglamentariamente se determinarán los requisitos a los que deba ajustarse la facturación electrónica.

Tres. Lo previsto en los apartados anteriores será igualmente aplicable a quienes, sin ser sujetos pasivos de este impuesto, tengan sin embargo la condición de empresarios o profesionales a los efectos del mismo, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente.

Cuatro. La Administración tributaria, cuando lo considere necesario a los efectos de cualquier actuación dirigida a la comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o sujeto pasivo, podrá exigir una traducción al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, de las facturas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto, así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio.

Artículo 165.- Reglas especiales en materia de facturación.

Uno. Las facturas recibidas, los justificantes contables y las copìas de las facturas expedidas deberán conservarse, incluso por medios electrónicos, durante el plazo de prescripción del Impuesto. Esta obligación se podrá cumplir por un tercero, que actuará en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

Cuando los documentos a que se refiere el párrafo anterior se refieran a adquisiciones por las cuales se hayan soportado o satisfecho cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya deducción esté sometida a un período de regularización, deberán conservarse durante el período de regularización correspondiente a dichas cuotas y los cuatro años siguientes.

Reglamentariamente se establecerán los requisitos para el cumplimiento de las obligaciones que establece este apartado.

Dos. Reglamentariamente podrán establecerse fórmulas alternativas para el cumplimiento de las obligaciones de facturación y de conservación de los documentos a que se refiere el apartado dos anterior, con el fin de impedir perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

Tres. Cuando el sujeto pasivo conserve por medios electrónicos las facturas expedidas o recibidas, se deberá garantizar a la Administración tributaria tanto el acceso en línea a dichas facturas como su carga remota y utilización. La anterior obligación será independiente del lugar de conservación.

Artículo 166.- Obligaciones contables.

Uno. La contabilidad deberá permitir determinar con precisión:

1º. El importe total del Impuesto sobre el Valor Añadido que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes.

2º. El importe total del Impuesto soportado por el sujeto pasivo.

Dos. Todas las operaciones realizadas por los sujetos pasivos en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales deberán contabilizarse o registrarse dentro de los plazos establecidos para la liquidación y pago del Impuesto.

Tres. El Ministro de Economía y Hacienda podrá disponer adaptaciones o modificaciones de las obligaciones registrales de determinados sectores empresariales o profesionales.

TÍTULO XI

GESTIÓN DEL IMPUESTO

Artículo 167.- Liquidación del Impuesto.

Uno. Salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Dos. En las importaciones de bienes el Impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

La recaudación e ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

Tres. Reglamentariamente se determinarán las garantías que resulten procedentes para asegurar el cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias.

Artículo 167 bis.- Liquidación provisional.

Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, incluso en los supuestos a los que se refiere en el artículo siguiente.

Artículo 168.- Liquidación provisional de oficio.

Uno. Transcurridos treinta días desde la notificación al sujeto pasivo del requerimiento de la Administración tributaria para que efectúe la declaración-liquidación que no realizó en el plazo reglamentario, se podrá iniciar por aquélla el procedimiento para la práctica de la liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente, salvo que en el indicado plazo se subsane el incumplimiento o se justifique debidamente la inexistencia de la obligación.

Dos. La liquidación provisional de oficio se realizará en base a los datos, antecedentes, signos, índices, módulos o demás elementos de que disponga la Administración tributaria y que sean relevantes al efecto, ajustándose al procedimiento que se determine reglamentariamente.

Tres. Las liquidaciones provisionales reguladas en este artículo, una vez notificadas, serán inmediatamente ejecutivas, sin perjuicio de las reclamaciones que legalmente puedan interponerse contra ellas.

Cuatro. Sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores de este artículo, la Administración podrá efectuar ulteriormente la comprobación de la situación tributaria de los sujetos pasivos, practicando las liquidaciones que procedan con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

TÍTULO XII

SUSPENSIÓN DEL INGRESO

Artículo 169.- Suspensión del ingreso.

Uno. El Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, podrá autorizar la suspensión de la exacción del Impuesto en los supuestos de adquisición de bienes o servicios relacionados directamente con las entregas de bienes, destinados a otro Estado miembro o a la exportación, en los sectores o actividades y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

Dos. Los adquirentes de bienes o servicios acogidos al régimen de suspensión del ingreso estarán obligados a efectuar el pago de las cuotas no ingresadas por sus proveedores cuando no acreditasen, en la forma y plazos que se determinen reglamentariamente, la

realización de las operaciones que justifiquen dicha suspensión. En ningún caso serán deducibles las cuotas ingresadas en virtud de lo dispuesto en este apartado.

Tres. El Gobierno podrá establecer límites cuantitativos para la aplicación de lo dispuesto en este artículo.

TÍTULO XIII

INFRACCIONES Y SANCIONES

Artículo 170.- Infracciones.

Uno. Sin perjuicio de las disposiciones especiales previstas en este título, las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y demás normas de general aplicación.

Dos. Constituirán infracciones tributarias:

1º. La adquisición de bienes por parte de sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia sin que en las correspondientes facturas figure expresamente consignado el recargo de equivalencia, salvo los casos en que el adquirente hubiera dado cuenta de ello a la Administración en la forma que se determine reglamentariamente.

2º. La obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa, de una incorrecta repercusión del Impuesto, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

Serán sujetos infractores las personas o entidades destinatarias de las referidas operaciones que sean responsables de la acción u omisión a que se refiere el párrafo anterior.

3º. La repercusión improcedente en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del Impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas.

4º. La no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por el periodo correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los números 2º, 3º y 4º del artículo 84.Uno, del artículo 85 o del artículo 140 quinque de esta ley.

5º. La falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones-liquidaciones relativas a las operaciones reguladas en el número 5º del artículo 19 de esta Ley.

6.º La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, por parte de los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º letra e), tercer guión, de esta Ley, a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes operaciones, de la circunstancia de estar actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales, en los términos que se regulan reglamentariamente.

7.º La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, por parte de los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), de esta Ley, a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes operaciones, de las siguientes circunstancias, en los términos que se regulan reglamentariamente:

Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

8.º La no consignación o la consignación incorrecta o incompleta en la autoliquidación, de las cuotas tributarias correspondientes a operaciones de importación liquidadas por la Administración por los sujetos pasivos a que se refiere el párrafo segundo del apartado dos del artículo 167 de esta Ley.

Artículo 171.- Sanciones.

Uno. Las infracciones contenidas en el apartado dos del artículo anterior serán graves y se sancionarán con arreglo a las normas siguientes:

1º. Las establecidas en el ordinal 1º. del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del importe del recargo de equivalencia que hubiera debido repercutirse, con un importe mínimo de 30 euros por cada una de las adquisiciones efectuadas sin la correspondiente repercusión del recargo de equivalencia.

2º. Las establecidas en el ordinal 2º. del apartado dos, con multa pecuniaria proporcio-

nal del 50 por ciento del beneficio indebidamente obtenido.

3º. Las establecidas en el ordinal 3º. del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas indebidamente repercutidas, con un mínimo de 300 euros por cada factura o documento sustitutivo en que se produzca la infracción.

4º. Las establecidas en el ordinal 4º. del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

5º. Las establecidas en el ordinal 5º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta en las declaraciones-liquidaciones.

No obstante, cuando se trate de declaraciones-liquidaciones relativas al abandono del régimen de depósito distinto del aduanero se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta, siempre que la suma total de cuotas declaradas en la declaración-liquidación sea inferior al de las efectivamente devengadas en el período.

6.º Las establecidas en los ordinales 6.º y 7.º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 1 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las entregas y operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros.

7.º Las establecidas en el ordinal 8.º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las liquidaciones efectuadas por las Aduanas correspondientes a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

Dos. La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en las normas 4.ª, 5.ª y 7.ª del apartado uno de este artículo se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

Tres. Las sanciones impuestas de acuerdo con lo previsto en el apartado uno de este artículo se reducirán conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

Cuatro. La sanción de pérdida del derecho a obtener beneficios fiscales no será de aplicación en relación con las exenciones establecidas en esta ley y demás normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Disposición adicional primera.- Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

1. El artículo 70, apartado cinco, de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de 28 de diciembre de 1988, queda redactado así:

«Cinco. A partir de la publicación de las Ponencias los valores catastrales resultantes de las mismas deberán ser notificados individualmente a cada sujeto pasivo antes de la finalización del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto dichos valores, pudiendo ser recurridos en vía económico-administrativa sin que la interposición de la reclamación suspenda la ejecutoriedad del acto.

La notificación de los valores catastrales será realizada por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria directamente o mediante empresas de servicio especializadas. A estos efectos, los notificadores, debidamente habilitados por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, levantarán acta de su actuación, recogiendo los hechos acaecidos en la misma. La notificación se realizará en el domicilio del interesado. En el caso de ser desconocido el interesado o su domicilio, o concurrir cualquier circunstancia que impida tener constancia de la realización de la notificación habiéndolo intentado en tiempo y forma por dos veces, ésta se entenderá realizada sin más trámite con la publicación de los valores mediante edictos dentro del plazo señalado anteriormente, sin perjuicio de que, en estos supuestos, los interesados puedan ser notificados personándose en las oficinas de la Gerencia Territorial en cuyo ámbito se ubiquen los inmuebles.

Los edictos se expondrán en el Ayuntamiento correspondiente al término municipal en que se ubiquen los inmuebles, previo anuncio efectuado en el Boletín Oficial de la Provincia.

En todo caso, los interesados podrán señalar al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria el domicilio en el que se han de

efectuar las notificaciones, acompañando relación de los bienes inmuebles cuya valoración deba ser objeto de notificación.

En los casos de notificación de valores revisados o modificados el plazo para la interposición del recurso de reposición o reclamación económica administrativa será de un mes, contado a partir del día siguiente al de la recepción fehaciente de la notificación o, en su caso, al de la finalización del plazo de publicación de los edictos».

2. Se añade el siguiente apartado al artículo 73 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988:

«Siete. Los Ayuntamientos cuyos municipios estén afectados por procesos de revisión o modificación de valores catastrales aprobarán los tipos de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes durante el primer semestre del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto, dando traslado del acuerdo al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria antes del término de dicho plazo».

3. Gozarán de una bonificación del 50 por ciento en la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles las viviendas de protección oficial, durante un plazo de tres años, contados desde el otorgamiento de la calificación definitiva.

El otorgamiento de estas bonificaciones no dará derecho a compensación económica alguna en favor de las entidades locales afectadas, de acuerdo con el artículo 9 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Disposición adicional segunda.- Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Se prorroga, hasta el 31 de diciembre de 1993, el plazo establecido en la Disposición Adicional Vigésima de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para que en la elaboración del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades puedan tenerse en cuenta las proposiciones comunitarias respecto de la armonización en materia de tributación sobre el beneficio empresarial.

Disposición adicional tercera.- Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se prorroga, hasta el 31 de diciembre de 1993, la autorización concedida al Gobierno por la Disposición Adicional Novena de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, para elaborar y aprobar un nuevo Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con inclusión en el mismo de la totalidad de las disposiciones legales vigentes que se refieren al Impuesto, haciéndola extensiva a la regularización, aclaración y armonización de su contenido.

Disposición adicional cuarta.- Delimitación de las referencias a los Impuestos Especiales.

Las referencias a los Impuestos Especiales contenidas en esta Ley deben entenderse realizadas a los Impuestos Especiales de Fabricación comprendidos en el artículo 2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

No obstante, a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, no tendrán la naturaleza de bienes objeto de los Impuestos Especiales ni la electricidad ni el gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada as dicha red.

Disposición adicional quinta.- Referencias del Impuesto sobre el Valor Añadido al Impuesto General Indirecto Canario.

1. Las referencias que se contienen en la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderán hechas al Impuesto General Indirecto Canario, en el ámbito de su aplicación, cuando este último entre en vigor.

2. El criterio del apartado anterior se aplicará igualmente respecto al Arbitrio sobre la producción y la importación de bienes y sobre las prestaciones de servicios en Ceuta y Melilla, teniendo en cuenta las especialidades de la configuración de su hecho imponible.

Disposición adicional sexta.- Procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.

En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos de este Impuesto están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquéllos, para:

1º. Expedir factura en la que se documente la operación.

2º. Efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el apartado Dos del artículo 20 de esta Ley.

3.º Repercutir la cuota del Impuesto en la factura que se expida, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto resultante, salvo en los supuestos de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de esta Ley.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones y requisitos para el ejercicio de estas facultades.

Disposición adicional séptima. Inclusión en los grupos de entidades de las fundaciones bancarias.

Podrán tener la consideración de entidades dependientes de un grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, las fundaciones bancarias a que se refiere el artículo 43. 1 de la Ley 26/ 2013, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, que sean empresarios o profesionales y estén establecidas en el territorio de aplicación del impuesto, así como aquellas entidades en las que las mismas mantengan una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento de su capital.

Se considerará como dominante la entidad de crédito a que se refiere el artículo 43. 1 de la Ley 26/ 2013, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, y que, a estos efectos, determine con carácter vinculante las políticas y estrategias de la actividad del grupo y el control interno y de gestión.

Disposición adicional octava. Referencia normativa.

Los términos "la Comunidad" y "la Comunidad Europea" que se recogen en esta Ley, se entenderán referidos a "la Unión", los términos "de las Comunidades Europeas" o "de la CEE" se entenderán referidos a "de la Unión Europea" y los términos "comunitario", "comunitaria", "comunitarios" y "comunitarias" se entenderán referidos a "de la Unión".

Disposición transitoria primera.- Franquicias relativas a los viajeros procedentes de Canarias, Ceuta y Melilla.

Durante el período transitorio a que se refiere el artículo 6 del Reglamento 91/1911/CEE, de 26 de junio de 1991, subsistirán los límites de franquicia del equivalente en pesetas a 600 Ecus para la importación de los bienes conducidos por los viajeros procedentes de Canarias, Ceuta y Melilla y del equivalente a 150 Ecus para los viajeros menores de 15 años de edad que procedan de los mencionados territorios.

Disposición transitoria segunda.- Exenciones relativas a buques afectos a la navegación marítima internacional.

A efectos de la aplicación de estas exenciones, los buques que, el día 31 de diciembre de 1992, hubiesen efectuado durante los períodos establecidos en los artículos 22, apartado uno, párrafo tercero, segundo y 27, número 2º. de esta Ley, los recorridos igualmente establecidos en dichos preceptos, se considerarán afectos a navegación marítima internacional.

Los buques que, en la citada fecha no hubiesen efectuado aún en los períodos indicados los recorridos también indicados, se considerarán afectos a la navegación marítima internacional en el momento en que los realicen conforme a las disposiciones de esta Ley.

Disposición transitoria tercera.- Exenciones relativas a aeronaves dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional.

A efectos de la aplicación de estas exenciones, las Compañías de navegación aérea, cuyas aeronaves, el día 31 de diciembre de 1992, hubiesen efectuado durante los períodos establecidos en los artículos 22, apartado cuatro, párrafo tercero, segundo y 27, número 3º. de esta Ley, los recorridos igualmente establecidos en dichos preceptos, se considera-

rán dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional.

Las Compañías cuyas aeronaves, en la citada fecha no hubiesen efectuado aún en los períodos indicados los recorridos también indicados, se considerarán dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en el momento en que los realicen conforme a las disposiciones de esta Ley.

Disposición transitoria cuarta.- Rectificación de cuotas impositivas repercutidas y deducciones.

Las condiciones que establece la presente Ley para la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas y de las deducciones efectuadas serán de aplicación respecto de las operaciones cuyo impuesto se haya devengado con anterioridad a su entrada en vigor sin que haya transcurrido el período de prescripción.

Disposición transitoria quinta.- Deducción en las adquisiciones utilizadas en autoconsumos.

Las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios que se destinen a la realización de los autoconsumos a que se refiere el artículo 102, apartado dos de esta Ley sólo podrán deducirse en su totalidad cuando el devengo de los mencionados autoconsumos se produzca después del día 31 de diciembre de 1992.

Disposición transitoria sexta.- Deducciones anteriores al inicio de la actividad.

El procedimiento de deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales, que se hubiese iniciado antes de la entrada en vigor de la presente Ley, se adecuará a lo establecido en la misma.

Cuando haya transcurrido el plazo establecido en el artículo 111, apartado uno, párrafo primero, los sujetos pasivos deberán solicitar la prórroga a que se refiere el párrafo segundo del mismo apartado, antes de 31 de marzo de 1993.

Disposición transitoria séptima.- Regularización de las deducciones efectuadas con anterioridad al inicio de la actividad.

La regularización en curso a la entrada en vigor de la presente Ley de las deducciones por cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales o, en su caso, de un sector diferenciado de la actividad, se finalizará de acuerdo con la normativa vigente a 31 de diciembre de 1992.

Cuando el inicio de la actividad empresarial o profesional o, en su caso, de un sector de la actividad, se produzca después de la entrada en vigor de la presente Ley, la regularización de las deducciones efectuadas con anterioridad se realizará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 112 y 113 de la misma.

Disposición transitoria octava.- Renuncias y opciones en los regímenes especiales.

Las renuncias y opciones previstas en los regímenes especiales que se hayan efectuado con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley agotarán sus efectos conforme a la normativa a cuyo amparo se realizaron.

Disposición transitoria novena.- Legislación aplicable a los bienes en áreas exentas o regímenes suspensivos.

Las mercancías comunitarias que el día 31 de diciembre de 1992 se encontrasen en las áreas o al amparo de los regímenes a que se refieren, respectivamente, los artículos 23 y 24 de la presente Ley quedarán sujetas a las disposiciones aplicables antes del día 1 de enero de 1993 mientras permanezcan en las situaciones indicadas.

Disposición transitoria décima.- Operaciones asimiladas a las importaciones.

Se considerarán operaciones asimiladas a importaciones las salidas de las áreas o el abandono de los regímenes a que se refieren, respectivamente, los artículos 23 y 24 de esta Ley cuando se produzcan después del 31 de diciembre de 1992 y se refieran a mercancías que se encontraban en dichas situaciones antes del 1 de enero de 1993.

No obstante, no se producirá importación de bienes en los siguientes casos:

1º. Cuando los bienes sean expedidos o transportados seguidamente fuera de la Comunidad.

2º. Cuando se trate de bienes distintos de los medios de transporte, que se encontrasen previamente en régimen de importación temporal y abandonasen esta situación para ser expedidos o transportados seguidamente al Estado miembro de procedencia.

3º. Cuando se trate de medios de transporte que se encontrasen previamente en régimen de importación temporal y se cumplan cualquiera de las dos condiciones siguientes:

a) Que la fecha de su primera utilización sea anterior al día 1 de enero de 1985.

b) Que el Impuesto devengado por la importación sea inferior a 150,25 euros.

Disposición transitoria undécima.- Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Los sujetos pasivos revenderores de bienes usados o de bienes muebles, a que se refiere el artículo 136.Uno.5º de esta Ley, podrán aplicar el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a las entregas de objetos de arte, adquiridos a empresarios o profesionales, distintos de los revendedores a que se refiere el artículo 136 de esta Ley, cuando a dicha adquisición hubiera sido de aplicación un tipo reducido del Impuesto.

Disposición transitoria duodécima.- Devengo en las entregas de determinados medios de transporte.

El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las entregas de medios de transporte, cuya primera matriculación se hubiese efectuado antes del 1 de enero de 1993 y hubiese estado sujeta al Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte a partir de dicha fecha, se producirá el día 31 de diciembre de 1992 cuando la puesta a disposición correspondiente a dichas entregas tuviese lugar a partir del 1 de enero de 1993.

Disposición transitoria decimotercera. Límites para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en los ejercicios 2016 y 2017.

Para los ejercicios 2016 y 2017, la magnitud de 150.000 euros a que se refiere el primer guión del número 2º y el número 3º del apartado dos del artículo 122, y el número 6.º del apartado dos del artículo 124 de esta Ley, queda fijada en 250.000 euros.

Disposición derogatoria primera.- Disposiciones que se derogan.

A la entrada en vigor de esta Ley, quedarán derogadas las disposiciones que a continuación se relacionan, sin perjuicio del derecho de la Administración a exigir las deudas tributarias devengadas con anterioridad a aquella fecha o del reconocimiento de aquellos derechos exigibles conforme a las mismas:

1º. La Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2º. La Disposición Adicional Tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual.

3º. Queda derogado el artículo Primero. Dos referente al Impuesto sobre el Valor Añadido contenido en el Real Decreto-Ley 7/1993, de 21 de mayo.

Disposición derogatoria segunda.- Disposiciones que continúan en vigor.

Seguirán en vigor las siguientes normas:

1º. Las disposiciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido contenidas en la Ley 6/1987, de 14 de mayo, sobre dotaciones presupuestarias para inversiones y sostenimiento de las Fuerzas Armadas.

2º. Las normas reglamentarias del Impuesto sobre el Valor Añadido creado por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, en cuanto no se opongan a los preceptos de esta Ley o a las normas que la desarrollan.

Disposición final primera.- Modificaciones por Ley de Presupuestos.

Mediante Ley de Presupuestos podrán efectuarse las siguientes modificaciones de las normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido:

1º. Determinación de los tipos del Impuesto y del recargo de equivalencia.

2º. Los límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos en la Ley.

3º. Las exenciones del Impuesto.

4º. Los aspectos procedimentales y de gestión del Impuesto regulados en esta Ley.

5º. Las demás adaptaciones que vengan exigidas por las normas de armonización fiscal aprobadas en la Comunidad Económica Europea.

Disposición final segunda.- Entrada en vigor de la Ley.

La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 1993.

Por tanto,

Mando a todos los españoles, particulares y autoridades, que guarden y hagan guardar esta Ley.

Madrid, 28 de diciembre de 1992. Juan Carlos R. El Presidente del Gobierno, Felipe González Márquez.

A N E X O

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se considerará:

Primero.- Buques: los comprendidos en las partidas 89.01; 89.02; 89.03; 89.04 y 89.06.10 del Arancel Aduanero.

Segundo.- Aeronaves: los aerodinos que funcionen con ayuda de una máquina propulsora comprendidos en la partida 88.02 del Arancel de Aduanas.

Tercero.- Productos de avituallamiento: Las provisiones de a bordo, los combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico y los productos accesorios de a bordo.

Se entenderá por:

a) Provisiones de a bordo: los productos destinados exclusivamente al consumo de la tripulación y de los pasajeros.

b) Combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico: los productos destinados a la alimentación de los órganos de propulsión o al funcionamiento de las demás máquinas y aparatos de a bordo.

c) Productos accesorios de a bordo: los de consumo para uso doméstico, los destinados a la alimentación de los animales transportados y los consumibles utilizados para la conservación, tratamiento y preparación a bordo de las mercancías transportadas.

Cuarto.- Depósitos normales de combustibles y carburantes: los comunicados directamente con los órganos de propulsión, máquinas y aparatos de a bordo.

Quinto - Régimen de depósito distinto de los aduaneros:

Definición del régimen:

a) En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

b) En relación con los demás bienes, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia, con sujeción en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.

También se incluirán en este régimen los bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en activos no financieros, mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente.

El régimen de depósito distinto de los aduaneros a que se refiere esta letra b) no será aplicable a los bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos.

Los titulares de los depósitos a que se refiere este precepto serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, con excepción de aquéllos a que se refiere la letra a) de esta disposición, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del impuesto.

Sexto.- Liquidación del Impuesto en los casos comprendidos en el artículo 19, número 5º, párrafo segundo, de esta Ley.

La liquidación del Impuesto en los casos comprendidos en el artículo 19, número 5º, párrafo segundo de esta Ley, se ajustará a las siguientes normas:

1º. Cuando los bienes salgan de las áreas o abandonen los regímenes comprendidos en los artículos 23 y 24 se producirá la obligación de liquidar el Impuesto correspondiente a las operaciones que se hubiesen beneficiado previamente de la exención por su entrada en las áreas o vinculación a los regímenes indicados, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Si los bienes hubiesen sido objeto de una o varias entregas exentas previas, el Impuesto a ingresar será el que hubiere correspondido a la última entrega exenta efectuada.

b) Si los bienes hubiesen sido objeto de una adquisición intracomunitaria exenta por haberse introducido en las áreas o vinculado a los regímenes indicados y no hubiesen sido objeto de una posterior entrega exenta, el Impuesto a ingresar será el que hubiere correspondido a aquella operación de no haberse beneficiado de la exención.

c) Si los bienes hubiesen sido objeto de operaciones exentas realizadas con posterioridad a las indicadas en las letras a) o b) anteriores o no se hubiesen realizado estas últimas operaciones, el Impuesto a ingresar será el que, en su caso, resulte de lo dispuesto en dichas letras, incrementado en el que hubiere correspondido a las citadas operaciones posteriores exentas.

d) Si los bienes hubiesen sido objeto de una importación exenta por haberse vinculado al régimen de depósito distinto de los aduaneros y hubiesen sido objeto de operaciones exentas realizadas con posterioridad a dicha importación, el Impuesto a ingresar será el que hubiera correspondido a la citada importación de no haberse beneficiado de la exención, incrementado en el correspondiente a las citadas operaciones exentas.

2º. La persona obligada a la liquidación e ingreso de las cuotas correspondientes a la salida de las áreas o abandono de los regímenes mencionados será el propietario de los bienes en ese momento, que tendrá la condición de sujeto pasivo y deberá presentar la declaración-liquidación relativa a las operaciones a que se refiere el artículo 167, apartado uno, de esta Ley.

El obligado a ingresar las cuotas indicadas podrá deducirlas de acuerdo con lo previsto en la Ley para los supuestos contemplados en su artículo 84, apartado uno, número 2º.

Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto que resulten ser sujetos pasivos del mismo, de acuerdo con lo dispuesto en este número, podrán deducir las cuotas liquidadas por esta causa en las mismas condiciones y forma que los establecidos en dicho territorio.

3º. Los titulares de las áreas o depósitos a que se refiere este precepto serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria que corresponda, según lo dispuesto en los números anteriores de este apartado sexto, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del Impuesto.

Séptimo.- Desperdicios o desechos de fundición, de hierro o acero, chatarra o lingotes de chatarra de hierro o acero, desperdicios o desechos de metales no férricos o sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones.

Se considerarán desperdicios o desechos de fundición, de hierro o acero, chatarra o lingotes de chatarra de hierro o acero, desperdicios o desechos de metales no férricos o sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones los comprendidos en las partidas siguientes del Arancel de Aduanas:

Cód. NCE	Designación de la mercancía
7204	Desperdicios y desechos de Fundición de Hierro o Acero (Chatarra y lingotes).

Los desperdicios y desechos de los metales férricos comprenden:

a) Desperdicios obtenidos durante la fabricación o el mecanizado de la fundición del hierro o del acero, tales como las torneaduras, limaduras, despuntes de lingotes, de palanquillas, de barras o de perfiles.

b) Las manufacturas de fundición de hierro o acero definitivamente inutilizables como tales por roturas, cortes, desgaste u otros moti-

vos, así como sus desechos, incluso si alguna de sus partes o piezas son reutilizables.

No se comprenden los productos susceptibles de utilizarse para su uso primitivo tal cual o después de repararlos.

Los lingotes de chatarra son generalmente de hierro o acero muy aleado, toscamente colados, obtenidos a partir de desperdicios y desechos finos refundidos (polvos de amolado o torneaduras finas) y su superficie es rugosa e irregular.

7402 Cobre sin refinar; ánodos de cobre para refinado.

7403 Cobre refinado en forma de cátodos y secciones de cátodo.

7404 Despercicios y desechos de cobre.

7407 Barras y perfiles de cobre.

7408.11.00 Alambre de cobre refinado, en el que la mayor dimensión de la sección transversal sea > 6 mm.

7408.19.10 Alambre de cobre refinado, en el que la mayor dimensión de la sección transversal sea de > 0,5 mm pero <= 6 mm.

7502 Niquel

7503 Desperdicios y desechos de níquel.

7601 Aluminio en bruto

7602 Desperdicios y desechos de aluminio.

7605 11 Alambre de Aluminio sin alear

7605.21 Alambre de Aluminio aleado.

7801 Plomo

7802 Desperdicios y desechos de plomo.

7901 Zinc

7902 Desperdicios y desechos de cinc (calamina)

8001 Estaño

8002 Desperdicios y desechos de estaño

2618 Escorias granuladas (arena de escorias) de la siderurgia.

2619 Escorias (excepto granulados), batiduras y demás desperdicios de la siderurgia.

2620 Cenizas y residuos (excepto siderurgia) que contenga metal o compuestos de metal.

47.07 Desperdicios o desechos de papel o cartón. Los desperdicios de papel o cartón comprenden las raspaduras, recortes, hojas rotas, periódicos viejos y publicaciones, maculaturas y pruebas de imprenta y artículos similares. La definición comprende también las manufacturas viejas de papel o de cartón vendidas para su reciclaje.

70.01 Desperdicios o desechos de vidrio. Los desperdicios o desechos de vidrio comprenden los residuos de la fabricación de objetos de vidrio así como los producidos por su uso o consumo. Se caracterizan generalmente por sus aristas cortantes.

Baterías de plomo recuperadas de inversión.

La definición comprende también las manufacturas viejas de papel o de cartón vendidas para su reciclaje.

70.01 Desperdicios o desechos de vidrio.

Los desperdicios o desechos de vidrio comprenden los residuos de la fabricación de objetos de vidrio así como los producidos por su uso o consumo. Se caracterizan generalmente por sus aristas cortantes.

Octavo.- Relación de bienes a que se refiere el artículo 91.Uno.1.6.ºc) de esta Ley.

- Las gafas, monturas para gafas graduadas, lentes de contacto graduadas y los productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento.

- Dispositivos de punción, dispositivos de lectura automática del nivel de glucosa, dispositivos de administración de insulina y demás aparatos para el autocontrol y tratamiento de la diabetes.

- Dispositivos para el autocontrol de los cuerpos cetónicos y de la coagulación sanguínea y otros dispositivos de autocontrol y tratamiento de enfermedades discapacitantes como los sistemas de infusión de morfina y medicamentos oncológicos.

- Bolsas de recogida de orina, absorbentes de incontinencia y otros sistemas para incontinencia urinaria y fecal, incluidos los sistemas de irrigación.

- Prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos, en particular los previstos en el

Real Decreto 1030/2006, de 15 de septiembre, por el que se establece la cartera de servicios comunes del Sistema Nacional de Salud y el procedimiento para su actualización, incluyendo sus componentes y accesorios.

- Las cánulas de traqueotomía y laringectomía.

- Sillas terapéuticas y de ruedas, así como los cojines antiescaras y arneses para el uso de las mismas, muletas, andadores y grúas para movilizar personas con discapacidad.

- Plataformas elevadoras, ascensores para sillas de ruedas, adaptadores de sillas en escaleras, rampas portátiles y barras autoportantes para incorporarse por sí mismo.

- Aparatos y demás instrumental destinados a la reducción de lesiones o malformaciones internas, como suspensorios y prendas de compresión para varices.

- Dispositivos de tratamiento de diálisis domiciliaria y tratamiento respiratorios.

- Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, destinados a compensar un defecto o una incapacidad, que estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia visual y auditiva.

- Los siguientes productos de apoyo que estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia física, mental, intelectual o sensorial:

• Productos de apoyo para vestirse y desvestirse: calzadores y sacabotas con mangos especiales para poder llegar al suelo, perchas, ganchos y varillas para sujetar la ropa en una posición fija.

• Productos de apoyo para funciones de aseo: alzas, reposabrazos y respaldos para el inodoro.

• Productos de apoyo para lavarse, bañarse y ducharse: cepillos y esponjas con mangos especiales, sillas para baño o ducha, tablas de bañera, taburetes, productos de apoyo para reducir la longitud o profundidad de la bañera, barras y asideros de apoyo.

• Productos de apoyo para posibilitar el uso de las nuevas tecnologías de la información y comunicación, como ratones por movimientos cefálicos u oculares, teclados de alto contraste, pulsadores de parpadeo, software para posibilitar la escritura y el manejo del dispositivo a personas con discapacidad motórica severa a través de la voz.

• Productos de apoyo y dispositivos que posibilitan a personas con discapacidad motórica agarrar, accionar, alcanzar objetos: pinzas largas de agarre y adaptadores de agarre.

• Estimuladores funcionales.

Noveno.- Peso de los lingotes o láminas de oro a efectos de su consideración como oro de inversión.

Se considerarán oro de inversión a efectos de esta Ley los lingotes o láminas de oro de ley igual o superior a 995 milésimas y que se ajusten a alguno de los pesos siguientes en la forma aceptada por los mercados de lingotes:

12,5	kilogramos
1	kilogramo
500	gramos
250	gramos
100	gramos
50	gramos
20	gramos
10	gramos
5	gramos
2,5	gramos
2	gramos
100	onzas
10	onzas
5	onzas
1	onza
0,5	onzas
0,25	onzas
10	tael
5	tael
1	tael
10	tolal

Décimo.- Entregas de plata, platino, paladio, así como la entrega de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Cód. NCE	Designación de la mercancía
7106 10 00	Plata en polvo
7106 91 00	Plata en bruto
7106 92 00	Plata semilabrada
7110 11 00	Platino en bruto, o en polvo
7110 19	Platino. Los demás
7110 21 00	Paladio en bruto o en polvo

7110 29 00	Paladio. Los demás
8517 12	Teléfonos móviles (celulares) y los de otras redes inalámbricas. Exclusivamente por lo que se refiere a los teléfonos móviles
9504 50	Videoconsolas y máquinas de videojuego excepto las de la subpartida 950430. Exclusivamente por lo que se refiere a las consolas de videojuego
8471 30	Máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos, portátiles, de peso inferior a 10 kg, que estén constituidas, al menos, por una unidad central de proceso, un teclado y un visualizador. Exclusivamente por lo que se refiere a ordenadores portátiles y tabletas digitales.

REAL DECRETO 1624/1992, DE 29 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y SE MODIFICA EL REAL DECRETO 1041/1990, DE 27 DE JULIO, POR EL QUE SE REGULAN LAS DECLARACIONES CENSALES QUE HAN DE PRESENTAR A EFECTOS FISCALES LOS EMPRESARIOS, LOS PROFESIONALES Y OTROS OBLIGADOS TRIBUTARIOS, EL REAL DECRETO 338/1990, DE 9 DE MARZO, POR EL QUE SE REGULA LA COMPOSICIÓN Y LA FORMA DE UTILIZACIÓN DEL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL, EL REAL DECRETO 2402/1985, DE 18 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE REGULA EL DEBER DE EXPEDIR Y ENTREGAR FACTURA QUE INCUMBE A LOS EMPRESARIOS Y PROFESIONALES Y EL REAL DECRETO 1326/1987, DE 11 DE SEPTIEMBRE, POR EL QUE SE ESTABLECE EL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LAS DIRECTIVAS DE LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA (BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO DEL 31).

ANEXO

REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

TÍTULO I

DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

CAPÍTULO I

Operaciones interiores

Artículo 1.-

CAPÍTULO II

Operaciones intracomunitarias

Artículo 2.- Medios de transporte nuevos.

Los medios de transporte a que se refiere el artículo 13, número 2º. de la Ley del Impuesto, se considerarán nuevos cuando, respecto de ellos, se dé cualquiera de las circunstancias que se indican a continuación:

1º. Que su entrega se efectúe antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o, tratándose de vehículos terrestres accionados a motor, antes de los seis meses siguientes a la citada fecha.

Se entenderá por fecha de puesta en servicio de un medio de transporte la correspondiente a la primera matriculación, definitiva o provisional, en el interior de la Comunidad y, en su defecto, la que se hiciera constar en el contrato de seguro más antiguo, referente al medio de transporte de que se trate, que cubriera la eventual responsabilidad civil derivada de su utilización o la que resulte de cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, incluida la consideración de su estado de uso.

2º. Que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6.000 Kilómetros, las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

Se acreditará esta circunstancia por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho y, en particular, con los propios aparatos contadores incorporados a los medios de transporte, sin perjuicio de su comprobación para determinar que no hayan sido manipulados.

Artículo 3.- Opción por la tributación en el territorio de aplicación del Impuesto.

1. Las personas o entidades comprendidas en el artículo 14.uno de la Ley del Impuesto podrán optar por la sujeción a éste por las adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen, aun cuando no hubiesen superado en el año natural en curso o en el precedente el límite de 10.000 euros.

2. La opción podrá ejercitarse en cualquier momento mediante la presentación de la oportuna declaración censal y afectará a la totalidad de adquisiciones intracomunitarias de bienes que efectúen.

3. Se entenderá ejercitada la opción aunque no se presente la declaración a que se refiere el apartado anterior, desde el momento en que se presente la declaración-liquidación correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en el período a que se refiera la misma.

4. La opción abarcará como mínimo el tiempo que falte por transcurrir del año en curso y los dos años naturales siguientes y surtirá efectos durante los años posteriores hasta su revocación.

5. La revocación podrá ejercitarse, una vez transcurrido el período mínimo antes indicado, mediante la declaración a que se refiere el apartado dos.

TÍTULO II

EXENCIONES

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 4.- Concepto de precios autorizados a efectos de la exención de los servicios de hospitalización o asistencia sanitaria.

A los efectos del Impuesto se entenderá por precios autorizados o comunicados aquéllos cuya modificación esté sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún Órgano de la Administración.

Artículo 5.-

Artículo 6.- Calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social.

La calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social podrá obtenerse mediante solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal.

En cualquier caso, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social se aplicarán siempre que se cumplan los requisitos que se establecen en el apartado tres del artículo 20 de la Ley del Impuesto, con independencia del momento en que, en su caso, se obtenga su calificación como tales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Artículo 7.- Exenciones de las operaciones relativas a la educación y la enseñanza.

Tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas, a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate.

Artículo 8.- Aplicación de las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias.

1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.º y 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.

2. A efectos de lo dispuesto en la letra A) del número 22º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicarán los criterios sobre definición de rehabilitación contenidos en la letra B) del citado número 22º.

CAPÍTULO II

Exportaciones y operaciones asimiladas

Artículo 9.- Exenciones relativas a las exportaciones.

1. Las exenciones relativas a las exportaciones o envíos fuera de la Comunidad quedarán condicionadas al cumplimiento de los requisitos que se establecen a continuación:

1º. Entregas de bienes exportados o enviados por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

En estos casos la exención estará condicionada a la salida efectiva de los bienes del territorio de la Comunidad, entendiéndose producida la misma cuando así resulte de la legislación aduanera.

A efectos de justificar la aplicación de la exención, el transmitente deberá conservar a disposición de la Administración, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las copias de las facturas, los contratos o notas de pedidos, los documentos de transporte, los documentos acreditativos de la salida de los bienes y demás justificantes de la operación.

2º. Entregas de bienes exportados o enviados por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste en los siguientes casos:

A) Entregas en régimen comercial.

Cuando los bienes objeto de las entregas constituyan una expedición comercial, la exención quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Los establecidos en el número anterior.

b) Sin perjuicio, en su caso, de lo dispuesto en la letra d) del párrafo cuarto del número 3º siguiente, los bienes deberán conducirse a la aduana en el plazo de un mes siguiente a su puesta a disposición, donde se presentará por el adquirente el correspondiente documento aduanero de exportación.

En este documento se hará constar también el nombre del proveedor establecido en la Comunidad, a quien corresponde la condición de exportador, con su número de identificación fiscal y la referencia a la factura expedida por el mismo, debiendo el adquirente remitir a dicho proveedor una copia del documento diligenciada por la aduana de salida.

B) Entregas en régimen de viajeros.

El cumplimiento de los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto para la exención de estas entregas se ajustará a las siguientes normas:

a) La exención sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en una factura cuyo importe total, impuestos incluidos, sea superior a 90,15 euros.

b) La residencia habitual de los viajeros se acreditará mediante el pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

c) El vendedor deberá expedir la correspondiente factura y además, en su caso, un documento electrónico de reembolso disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en los que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda.

En el documento electrónico de reembolso deberá consignarse la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte del viajero.

d) Los bienes habrán de salir del territorio de la Comunidad en el plazo de los tres meses siguientes a aquel en que se haya efectuado la entrega.

A tal efecto, el viajero presentará los bienes en la aduana de exportación, que acreditará la salida mediante el correspondiente visado en la factura o documento electrónico de reembolso.

e) El viajero remitirá la factura o documento electrónico de reembolso visados por la Aduana al proveedor, quien le devolverá la cuota repercutida en el plazo de los quince días siguientes mediante cheque, transferencia bancaria, abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso.

El reembolso del Impuesto podrá efectuarse también a través de entidades colaboradoras, autorizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiendo al Ministro de Hacienda y Función Pública determinar las condiciones a las que se ajustará la operativa de dichas entidades y el importe de sus comisiones.

Los viajeros presentarán las facturas o documentos electrónicos de reembolso visados por la Aduana a dichas entidades, que abonarán el importe correspondiente, haciendo constar la conformidad del viajero.

Posteriormente las referidas entidades remitirán las facturas o documentos electrónicos de reembolso, en papel o en formato electrónico, a los proveedores, quienes estarán obligados a efectuar el correspondiente reembolso.

Cuando se utilice el documento electrónico de reembolso, el proveedor o, en su caso, la entidad colaboradora deberán comprobar el visado del mismo en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria haciendo constar electrónicamente que el reembolso se ha hecho efectivo.

C) Entregas en las tiendas libres de impuestos.

La exención de estas entregas se condicionará a la inmediata salida del viajero, acreditada con el billete del transporte.

3º. Trabajos realizados sobre bienes muebles que son exportados.

Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 24, apartado uno, número 3º, letra g) de la Ley del Impuesto, están exentos los trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos o importados con dicho objeto y exportados o transportados fuera de la Comunidad por quien ha realizado dichos trabajos o por el destinatario de los mismos no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, o bien por otra persona que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos.

Los referidos trabajos podrán ser de perfeccionamiento, transformación, mantenimiento o reparación de los bienes, incluso mediante la incorporación a los mismos de otros bienes de cualquier origen y sin necesidad de que los bienes se vinculen a los regímenes aduaneros comprendidos en el artículo 24 de la Ley.

La exención de este número no comprende los trabajos realizados sobres bienes que se encuentren al amparo de los regímenes aduaneros de importación temporal, con exención total o parcial de los derechos de importación, ni del régimen fiscal de importación temporal.

La exención de los trabajos quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Los establecidos en el número 2º de este apartado, cumplimentados por parte del destinatario de los trabajos no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o del prestador de los mismos, según proceda.

b) Los bienes deberán ser adquiridos o importados por personas no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto o por quienes actúen en nombre y por cuenta de dichas personas, con objeto de incorporar a ellos determinados trabajos.

c) Los trabajos se prestarán por cuenta de los adquirentes o importadores no establecidos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto.

d) Los trabajos deberán efectuarse en el plazo de los seis meses siguientes a la recepción de los bienes por el prestador de los mismos, quien deberá remitir un acuse de recibo al adquirente de los bienes no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o, en su caso, al proveedor.

El plazo indicado en el párrafo anterior podrá ser prorrogado a solicitud del interesado por el tiempo necesario para la realización de los trabajos. La solicitud se presentará en el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que lo autorizará cuando se justifique por la naturaleza de los trabajos a realizar, entendiéndose concedida la prórroga cuando la Administración no conteste en el plazo de un mes siguiente a la presentación de la solicitud.

e) Una vez terminados los trabajos, los bienes deberán ser enviados en el plazo del mes siguiente a la Aduana para su exportación.

La exportación deberá efectuarse por el destinatario de los trabajos o por el prestador de los mismos, haciendo constar en el documento de exportación la identificación del proveedor establecido en la Comunidad y la referencia a la factura expedida por el mismo.

También podrá efectuarse por un tercero en nombre y por cuenta del prestador o del destinatario de los trabajos.

f) El destinatario no establecido o, en su caso, el prestador de los trabajos deberán remitir al proveedor de los bienes una copia del documento de exportación diligenciada por la aduana de salida.

4.º Entregas de bienes a Organismos reconocidos para su posterior exportación.

A los efectos de esta exención, corresponderá al Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el reconocimiento oficial de los Organismos que ejerzan las actividades humanitarias, caritativas o educativas, a solicitud de los mismos

y previo informe del Departamento Ministerial respectivo, en el que se acredite que dichos Organismos actúan sin fin de lucro.

En relación con estas entregas, será también de aplicación lo dispuesto en el número 1.º de este apartado.

La exportación de los bienes fuera de la Comunidad deberá efectuarse en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de su adquisición o, previa solicitud, en un plazo superior autorizado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El Organismo autorizado quedará obligado a remitir al proveedor copia del documento de salida en el plazo de los quince días siguientes a la fecha de su realización.

5º. Servicios relacionados directamente con las exportaciones.

A) Se entenderán directamente relacionados con las exportaciones los servicios en los que concurran los siguientes requisitos:

a) Que se presten a quienes realicen las exportaciones o envíos de los bienes, a los adquirentes de los mismos, o a los intermediarios o representantes aduaneros que actúen por cuenta de unos u otros.

b) Que se lleven a cabo con ocasión de dichas exportaciones.

c) Que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera de la Comunidad o bien a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza en que se efectúen las operaciones de agregación o consolidación de las cargas para su inmediato envío fuera de la Comunidad, aunque se realicen escalas intermedias en otros lugares.

La condición a que se refiere esta letra no se exigirá en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otras análogas cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.

B) Las exenciones comprendidas en este número quedarán condicionadas a la concurrencia de los requisitos que se indican a continuación:

a) La salida de los bienes de la Comunidad deberá realizarse en el plazo de tres meses siguiente a la fecha de la prestación del servicio.

b) La salida de los bienes se justificará con cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

c) Los documentos que justifiquen la salida deberán ser remitidos, en su caso, al prestador del servicio, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de salida de los bienes.

C) Entre los servicios comprendidos en este número se incluirán los siguientes: transporte de los bienes; carga, descarga y conservación; custodia, almacenaje y embalaje; alquiler de los medios de transporte, contenedores y materiales de protección de las mercancías y otros análogos.

2. El incumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado uno determinará la obligación para el sujeto pasivo de liquidar y repercutir el Impuesto al destinatario de las operaciones realizadas.

Artículo 10.- Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones.

1. Las exenciones de las operaciones relacionadas con los buques y las aeronaves, con los objetos incorporados a unos y otras y con los avituallamientos de dichos medios de transporte quedarán condicionadas al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. El transmitente de los medios de transporte, el proveedor de los bienes o quienes presten los servicios a que se refiere el artículo 22, apartados uno a siete de la Ley del Impuesto, deberán tener en su poder, durante el plazo de prescripción del Impuesto, el duplicado de la factura correspondiente y, en su caso, los contratos de fletamento o de arrendamiento y una copia autorizada de la inscripción del buque o de la aeronave en el Registro de Matrícula que les habilite para su utilización en los fines a que se refieren los apartados uno y cuatro del artículo 22 de la Ley del Impuesto.

Asimismo, las personas indicadas en el párrafo anterior deberán exigir a los adquirentes de los bienes o destinatarios de los servicios una declaración suscrita por ellos, en la que hagan constar la afectación o el destino de los bienes que justifique la aplicación de la exención.

Cuando se trate de la construcción del buque o de la aeronave, la copia autorizada de su matriculación deberá ser entregada por el adquirente al transmitente en el plazo de un

mes a partir de la fecha de su inscripción en el Registro a que se refiere el presente número.

2º. La construcción de un buque o de una aeronave se entenderá realizada en el momento de su matriculación en el Registro indicado en el número anterior.

3º. Se entenderá que un buque o una aeronave han sido objeto de transformación cuando la contraprestación de los trabajos efectuados en ellos exceda del 50 por 100 de su valor en el momento de su entrada en el astillero o taller con dicha finalidad.

Este valor se determinará de acuerdo con las normas contenidas en la legislación aduanera para configurar el Valor en aduana de las mercancías a importar.

4º.

5º. La incorporación de objetos a los buques deberá efectuarse en el plazo de los tres meses siguientes a su adquisición y se acreditará por el proveedor mediante el correspondiente documento aduanero de embarque, cuya copia deberá remitirse, en su caso, por el titular de la explotación de los medios de transporte al proveedor de los objetos, en el plazo de los quince días siguientes a su incorporación.

La incorporación de objetos a las aeronaves deberá efectuarse en el plazo de un año siguiente a la adquisición de dichos objetos y se ajustará al cumplimiento de los demás requisitos establecidos en el párrafo precedente.

Los plazos indicados en los párrafos anteriores podrán prorrogarse, a solicitud del interesado, por razones de fuerza mayor o caso fortuito o por exigencias inherentes al proceso técnico de elaboración o transformación de los objetos.

Se comprenderán, entre los objetos cuya incorporación a los buques o aeronaves puede beneficiarse de la exención, todos los bienes, elementos o partes de los mismos, incluso los que formen parte indisoluble de ellos o se inmovilicen en ellos, que se utilicen normalmente o sean necesarios para su explotación.

En particular, tendrán esta consideración los siguientes: los aparejos e instrumentos de a bordo, los que constituyan su utillaje, los destinados a su amueblamiento o decoración y los instrumentos, equipos, materiales y redes empleados en la pesca, tales como los cebos, anzuelos, sedales, cajas para embalaje del pescado y análogos. En todo caso, estos objetos habrán de quedar efectivamente incorporados o situados a bordo de los buques o aeronaves y formar parte del inventario de sus pertenencias.

Los objetos cuya incorporación a los buques y aeronaves se hubiese beneficiado de la exención del impuesto deberán permanecer a bordo de los mismos, salvo que se trasladen a otros que también se destinen a los fines que justifican la exención de la incorporación de dichos objetos.

La exención sólo se aplicará a los objetos que se incorporen a los buques y aeronaves después de su matriculación en el Registro a que se refiere el número 1º anterior.

6º. La puesta de los productos de avituallamiento a bordo de los buques y aeronaves se acreditará por el proveedor mediante el correspondiente documento aduanero de embarque, cuya copia deberá remitirse, en su caso, por el titular de la explotación de los referidos medios de transporte al proveedor de dichos productos, en el plazo del mes siguiente a su entrega.

No obstante, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrá establecer procedimientos simplificados para acreditar el embarque de los productos de avituallamiento a que se refiere el párrafo anterior.

7º. Se entenderá cumplido el requisito de que las aeronaves se utilizan exclusivamente en actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros aunque se cede su uso a terceros en arrendamiento o subarrendamiento por períodos de tiempo que, conjuntamente, no excedan de treinta días por año natural.

2. Se entenderán comprendidos entre los servicios realizados para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves destinados a los fines que justifican su exención los siguientes:

a) En relación con los buques: los servicios de practicaje, remolque y amarre; utilización de las instalaciones portuarias; operaciones de conservación de buques y del material de a bordo, tales como desinfección, desinsectación, desratización y limpieza de las bodegas; servicios de guarda y de prevención de incendios; visitas de seguridad y peritajes técnicos; asistencia y salvamento del buque y operaciones efectuadas en el ejercicio de su profesión por los corredores e intérpretes marítimos, consignatarios y agentes marítimos.

b) En relación con el cargamento de los buques: las operaciones de carga y descarga del buque; alquiler de contenedores y de material de protección de las mercancías; custodia de las mercancías, estacionamiento y tracción de los vagones de mercancías sobre las vías del muelle; embarque y desembarque de los pasajeros y sus equipajes; alquileres de materiales, maquinaria y equipos utilizados para el embarque y desembarque de pasajeros y sus equipajes y reconocimientos veterinarios, fitosanitarios y del Servicio Oficial de Inspección, Vigilancia y Regulación de las Exportaciones.

c) En relación con las aeronaves: los servicios relativos al aterrizaje y despegue; utilización de los servicios de alumbrado; estacionamiento, amarre y abrigo de las aeronaves; utilización de las instalaciones dispuestas para recibir pasajeros o mercancías; utilización de las instalaciones destinadas al avituallamiento de las aeronaves; limpieza, conservación y reparación de las aeronaves y de los materiales y equipos de a bordo; vigilancia y prevención para evitar incendios; visitas de seguridad y peritajes técnicos; salvamento de aeronaves y operaciones realizadas en el ejercicio de su profesión por los consignatarios y agentes de las aeronaves.

d) En relación con el cargamento de las aeronaves: las operaciones de embarque y desembarque de pasajeros y sus equipajes; carga y descarga de las aeronaves; asistencia a los pasajeros; registro de pasajeros y equipajes; envío y recepción de señales de tráfico; traslado y tránsito de la correspondencia; alquiler de materiales y equipos necesarios para el tráfico aéreo y utilizados en los recintos de los aeropuertos; alquiler de contenedores y de materiales de protección de las mercancías; custodia de mercancías y reconocimientos veterinarios, fitosanitarios y del Servicio Oficial de Inspección, Vigilancia y Regulación de las Exportaciones.

3. La exención de los transportes internacionales por vía marítima o aérea de viajeros y sus equipajes se ajustará a las siguientes condiciones:

1º. La exención se extenderá a los transportes de ida y vuelta con escala en los territorios situados fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto.

2º. La exención no alcanzará a los transportes de aquellos viajeros y sus equipajes que habiendo iniciado el viaje en territorio peninsular o Islas Baleares, terminen en estos mismos territorios, aunque el buque o el avión continúen sus recorridos con destino a puertos o aeropuertos situados fuera de dichos territorios.

4.

5.

6.

CAPÍTULO III

Operaciones relativas a determinadas áreas y regímenes suspensivos

Artículo 11.- Exenciones relativas a las zonas francas y depósitos francos.

1. La exención de las entregas de bienes destinados a las zonas francas y depósitos francos o a colocarse en situación de depósito temporal quedará condicionada a que los bienes se introduzcan o coloquen en las áreas o situación indicadas, lo que se acreditará en la forma que se determine por la legislación aduanera.

El transporte de los bienes a los mencionados lugares deberá hacerse por el proveedor, el adquirente o por cuenta de cualquiera de ellos.

2. Las entregas de los bienes que se encuentren en las áreas o situación indicadas en el apartado 1, así como las prestaciones de servicios relativas a dichos bienes sólo estarán exentas mientras los bienes, de conformidad con la legislación aduanera, permanezcan en dichas zonas o depósitos francos o en situación de depósito temporal.

Se considerará cumplido este requisito cuando los bienes salgan de los lugares indicados para introducirse en otros de la misma naturaleza.

3. El adquirente de los bienes o destinatario de los servicios deberá entregar al transmitente o prestador de los servicios una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención.

A estos efectos, el adquirente o destinatario podrán utilizar el formulario disponible a

tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Artículo 12.- Exenciones relativas a los regímenes suspensivos.

1. Las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con los regímenes comprendidos en el artículo 24 de la Ley del Impuesto, excepción hecha del régimen de depósito distinto de los aduaneros, quedarán condicionadas al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. Que las mencionadas operaciones se refieran a los bienes que se destinen a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los indicados regímenes aduaneros o fiscales o que se mantengan en dichos regímenes, de acuerdo con lo dispuesto en las legislaciones aduaneras o fiscales que específicamente sean aplicables en cada caso.

2º. Que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios entregue al transmitente o prestador de los servicios una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención.

A estos efectos, el adquirente o destinatario podrán utilizar el formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2. Las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con el régimen de depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas operaciones se refieran a los bienes que se destinen a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado dos del artículo 24 de la Ley del Impuesto.

CAPÍTULO IV

Operaciones intracomunitarias

Artículo 13.- Exenciones relativas a las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

1. Están exentas del Impuesto las entregas de bienes efectuadas por un empresario o profesional con destino a otro Estado miembro, cuando se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2. La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, de la siguiente forma:

1º. Si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista.

2º. Si se realiza por el comprador o por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.

3. La condición del adquirente se acreditará mediante el número de identificación fiscal que suministre al vendedor.

4. Cuando se trate de las transferencias de bienes comprendidos en el artículo 9, número 3º. de la Ley del Impuesto, la exención quedará condicionada a que el empresario o profesional que las realice justifique los siguientes extremos:

1º. La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino.

2º. El gravamen de las correspondientes adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Estado miembro de destino.

3º. Que el Estado miembro de destino le ha atribuido un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CAPÍTULO V

Importaciones de bienes

Artículo 14.- Importaciones de bienes cuya entrega en el interior estuviera exenta del Impuesto.

1. Las exenciones correspondientes a las importaciones de los buques y aeronaves, de los objetos incorporados a unos y otras y de los avituallamientos de los referidos medios de transporte, a que se refiere el artículo 27 de la Ley del Impuesto, quedarán condicionadas al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. El importador deberá presentar en la Aduana, junto a la documentación necesaria

para el despacho de los bienes, una declaración suscrita por él en la que determine el destino de los bienes a los fines que justifican las exenciones correspondientes.

Asimismo, deberá conservar en su poder, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las facturas, los documentos aduaneros de importación y, en su caso, los contratos de fletamento o de arrendamiento y las copias autorizadas de la inscripción de los buques y aeronaves en los Registros de matrícula que correspondan.

2º. La incorporación a los buques de los objetos importados deberá efectuarse en el plazo de tres meses siguientes a su importación y se acreditará mediante el correspondiente documento aduanero de embarque, que habrá de conservar el importador como justificante de la incorporación.

La incorporación a las aeronaves de los objetos importados deberá efectuarse en el plazo de un año siguiente a la importación de dichos objetos y se acreditará de la misma forma que la incorporación de los objetos a que se refiere el párrafo precedente.

Los objetos importados cuya incorporación a los buques y aeronaves puede beneficiarse de la exención son los comprendidos en el artículo 10, apartado 1, número 5º., de este Reglamento, siempre que la referida incorporación se produzca después de la matriculación de los buques o aeronaves en el registro correspondiente.

3º. En relación con los productos de avituallamiento que se importen a bordo de los buques y aeronaves deberán cumplirse las previsiones de la legislación aduanera.

Los que se importen separadamente y no se introduzcan en las áreas a que se refiere el artículo 11 de este Reglamento deberán ponerse a bordo de los buques y aeronaves en el plazo de los tres meses siguientes a su importación. Esta incorporación se acreditará mediante el correspondiente documento aduanero de embarque, que deberá conservar el importador como justificante de la exención.

2. En relación con la importación de bienes destinados a las plataformas de perforación o de explotación, a que se refiere el artículo 27, número 11º. de la Ley del Impuesto, el importador deberá presentar juntamente con la documentación aduanera de despacho, una declaración suscrita por él en la que indique el destino de los bienes que determina la exención y que habrá de conservar en su poder como justificante de la misma.

3. La exención del Impuesto correspondiente a una importación de bienes que vayan a ser objeto de una entrega ulterior con destino a otro Estado miembro, quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

1.º Que el importador o, en su caso, un representante fiscal que actúe en nombre y por cuenta de aquél, haya comunicado a la aduana de importación un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido atribuido por la Administración tributaria española.

2.º Que el importador o, en su caso, un representante fiscal que actúe en nombre y por cuenta de aquél, haya comunicado a la aduana de importación el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del destinatario de la entrega ulterior atribuido por otro Estado miembro.

3.º Que el importador o un representante fiscal que actúe en nombre y por cuenta de aquél, sea la persona que figure como consignataria de las mercancías en los correspondientes documentos de transporte.

4.º Que la expedición o transporte al Estado miembro de destino se efectúe inmediatamente después de la importación.

5.º Que la entrega ulterior a la importación resulte exenta del Impuesto en aplicación de lo previsto en el artículo 25 de su Ley reguladora.

Artículo 15.- Importaciones de bienes personales.

En relación con las exenciones relativas a las importaciones de bienes personales, serán de aplicación las siguientes reglas:

1ª. Los plazos mínimos de residencia habitual continuada fuera de la Comunidad no se considerarán interrumpidos cuando se produjera una ausencia máxima de 45 días por motivo de vacaciones, turismo, negocios o enfermedad.

La asistencia a una Universidad o Escuela en el territorio de aplicación del Impuesto, para la realización de estudios, no determinará el traslado de la residencia habitual.

2ª. Los interesados deberán presentar en el momento de la importación una relación detallada de los bienes a importar, el docu-

mento acreditativo de la baja en su residencia habitual fuera de la Comunidad y, en su caso, certificación del período de permanencia en la residencia anterior.

Si el interesado fuese de nacionalidad extranjera deberá presentar también la carta de residencia en el territorio peninsular español o Islas Baleares o justificante de su solicitud. En este último caso, se le concederá, previa prestación de garantía, el plazo de un año para conseguir la referida residencia.

3ª. La importación de los bienes podrá efectuarse en una o varias veces y por una o varias Aduanas.

4ª. En la importación de bienes por causa de herencia, el importador deberá acreditar su adquisición mediante la correspondiente escritura pública, otorgada ante Notario, o por cualquier otro medio admitido en derecho.

Artículo 16.- Importaciones de bienes por cese de las actividades en origen.

Están exentas del Impuesto las importaciones de bienes por cese de las actividades empresariales en origen, en las condiciones establecidas por el artículo 37 de la Ley del Impuesto.

La naturaleza de la actividad desarrollada en origen, el período de utilización de los bienes y la fecha del cese se acreditarán por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, con una certificación expedida por la Administración del país correspondiente.

A los efectos de esta exención, se considerará que los bienes importados no se destinan fundamentalmente a la realización de operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 20 de la Ley reguladora de este tributo, cuando la prorrata correspondiente a las actividades que el importador de los bienes desarrolle en el territorio de aplicación del Impuesto sea igual o superior al 90 por ciento.

Artículo 17.- Exenciones condicionadas a autorización administrativa.

Las autorizaciones administrativas que condicionan las exenciones de las importaciones de bienes a que se refieren los artículos 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49, 54 y 58 de la Ley del Impuesto, se solicitarán de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado el domicilio fiscal del importador y surtirán efectos respecto de las importaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo o, en su caso, de la fecha que se indique en el mismo.

La autorización se entenderá revocada en el momento en que se modifiquen las circunstancias que motivaron su concesión o cuando se produzca un cambio en la normativa que varíe las condiciones que motivaron su otorgamiento.

Artículo 18.- Reimportaciones de bienes exentas del Impuesto.

1. La exención de las reimportaciones de bienes quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. Que la exportación no haya sido consecuencia de una entrega en el territorio de aplicación del Impuesto.

Se entenderá cumplido este requisito cuando los bienes, aun habiendo sido objeto de una entrega en el interior del país, vuelvan a él por alguna de las siguientes causas:

a) Haber sido rechazados por el destinatario, por ser defectuosos o no ajustarse a las condiciones del pedido.

b) Haber sido recuperados por el exportador, por falta de pago o incumplimiento de las condiciones del contrato por parte del destinatario o adquirente de los bienes.

2º. Que los bienes se hayan exportado previamente con carácter temporal a países o territorios terceros.

3º. Que los bienes no hayan sido objeto de una entrega fuera de la Comunidad.

4º. Que la reimportación de los bienes se efectúe por la misma persona a quien la Administración autorizó la salida de los mismos.

5º. Que los bienes se reimporten en el mismo estado en que salieron sin haber sufrido otro demérito que el producido por el uso autorizado por la Administración, incluido el supuesto de realización de trabajos lucrativos fuera del territorio de la Comunidad.

Se entenderá cumplido este requisito cuando los bienes exportados sean objeto de trabajos o reparaciones fuera de la Comunidad en los siguientes casos:

a) Cuando se realicen a título gratuito, en virtud de una obligación contractual o legal de

garantía o como consecuencia de un vicio de fabricación.

b) Cuando se realicen en buques o aeronaves cuya entrega o importación estén exentas del Impuesto de acuerdo con lo establecido en los artículos 22 y 27 de la Ley del Impuesto.

6º. Que la reimportación se beneficie asimismo de exención de los derechos de importación o no estuviera sujeta a los mismos.

2. Se comprenderán también entre las reimportaciones exentas, las que se refieran a los despojos y restos de buques nacionales, naufragados o destruidos por accidente fuera del territorio de aplicación del Impuesto, previa justificación documental del naufragio o accidente y de que los bienes pertenecían efectivamente a los buques siniestrados.

Artículo 19.- Prestaciones de servicios relacionados con las importaciones.

La exención de los servicios relacionados con las importaciones a que se refiere el artículo 64 de la Ley del Impuesto, se justificará con cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

En particular, dicha justificación podrá realizarse por medio de la aportación de una copia del ejemplar del DUA de importación con el código seguro de verificación y la documentación que justifique que el valor del servicio ha sido incluido en la base imponible declarada en aquél.

Los documentos a que se refiere este artículo deberán ser remitidos, cuando proceda, al prestador del servicio, en el plazo de los tres meses siguientes a la realización del mismo. En otro caso, el prestador del servicio deberá liquidar y repercutir el Impuesto que corresponda

Artículo 20.- Importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero.

La exención de las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. Que las importaciones se efectúen con cumplimiento de las legislaciones aduanera y fiscal que sean aplicables.

2º. Que los bienes permanezcan vinculados al mencionado régimen en las condiciones previstas por la legislación fiscal.

3º. Que los bienes vinculados a dicho régimen no sean consumidos ni utilizados en ellos.

Artículo 21.- Exenciones en las importaciones de bienes para evitar la doble imposición.

La aplicación de las exenciones comprendidas en el artículo 66 de la Ley del Impuesto quedará condicionada a que el importador acredite ante la Aduana la concurrencia de los requisitos legales establecidos por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, mediante el contrato relativo a las operaciones contempladas en el referido precepto legal.

La Aduana podrá exigir garantía suficiente hasta que se acredite el pago del Impuesto correspondiente a las entregas de bienes o prestaciones de servicios o la reexportación de los bienes comprendidos, respectivamente, en los números 1º. y 2º. del citado artículo 66 de la Ley del Impuesto.

TÍTULO III

LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

Artículo 22.- Opción por la no sujeción al Impuesto de determinadas entregas.

Los sujetos pasivos que hubiesen optado por la tributación fuera del territorio de aplicación del Impuesto de las entregas de bienes comprendidas en el artículo 68, apartado cuatro de la Ley del Impuesto, deberán justificar ante la Administración tributaria que las entregas realizadas han sido declaradas en otro Estado miembro.

La opción deberá ser reiterada por el sujeto pasivo una vez transcurridos dos años naturales, quedando, en caso contrario, automáticamente revocada.

Artículo 23.- Reglas relacionadas con la localización de determinadas operaciones.

1. En los servicios de publicidad a que se refiere la letra c) del apartado dos del artículo 69 de la Ley del Impuesto se entenderán comprendidos también los servicios de promoción que impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia

y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad.

No se comprenden en los citados servicios de promoción los de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial a que se refiere la letra c) del número 7º del apartado uno del artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. El gravamen de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los bienes a que se refiere el artículo 71, apartado dos de la Ley del Impuesto, podrá acreditarse mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, con la declaración tributaria en que hayan sido incluidas. Si fuera necesario, se proporcionará a la Administración un desglose de la declaración, suficiente para su comprobación.

TÍTULO IV

BASE IMPONIBLE

Artículo 24. Modificación de la base imponible.

1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/ 2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida. En los supuestos de los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión.

2. La modificación de la base imponible cuando se dicte auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto, así como en los demás casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se ajustará a las normas que se establecen a continuación:

a) Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.

2.º El acreedor tendrá que comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto y, en el supuesto de créditos incobrables, que el deudor no ha sido declarado en concurso o, en su caso, que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso.

A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos, que se remitirán a través del registro electrónico de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria:

a') La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.

b') En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial.

c') En el caso de créditos adeudados por Entes públicos, el certificado expedido por el órgano competente del Ente público deudor a que se refiere la condición 4.ª de la letra A) del apartado cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto.

b) En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional:

1.º Deberá comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas incluidas, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el número siguiente. El incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el párrafo a).

2.º Además de la comunicación a que se refiere el número anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones, el citado destinatario deberá hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.

3.º Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de la Ley del Impuesto, las cuotas rectificadas deberán hacerse constar:

a') En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los períodos en que se hubiera ejercitado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

b') Como excepción a lo anterior, en la declaración-liquidación relativa a hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso regulada en el artículo 71.5 del presente Reglamento cuando:

a'') El destinatario de las operaciones no tuviera derecho a la deducción total del impuesto y en relación con la parte de la cuota rectificada que no fuera deducible.

b'') El destinatario de las operaciones tuviera derecho a la deducción del impuesto y hubiera prescrito el derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria del período de liquidación en que se hubiera ejercitado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas que se rectifican.

4.º La rectificación o rectificaciones deberán presentarse en el mismo plazo que la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hubieran recibido las facturas rectificativas.

En el caso de que el destinatario de las operaciones se encuentre en concurso, las obligaciones previstas en los números anteriores recaerán en el mismo o en la administración concursal, en defecto de aquél, si se encontrara en régimen de intervención de facultades y, en todo caso, cuando se hubieren suspendido las facultades de administración y disposición.

c) Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.

d) La aprobación del convenio de acreedores, en su caso, no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente.

3. En el caso de adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que el adquirente obtenga la devolución de los impuestos especiales en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes, se reducirá la base imponible en la cuantía correspondiente a su importe.

No obstante, no procederá modificar los importes que se hicieran constar en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 78.

La variación en el importe de la cuota devengada se reflejará en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se haya obtenido la devolución, salvo que ya hubiera sido totalmente deducida por el propio sujeto pasivo. En este último supuesto no procederá regularización alguna de los datos declarados.

Artículo 24 bis.- Base imponible para ciertas operaciones.

En las operaciones en las que la base imponible deba determinarse conforme a lo dispuesto por el artículo 79.diez de la Ley del Impuesto, la concurrencia o no de los requisitos que establece dicho precepto se podrá acreditar mediante una declaración escrita firmada por el destinatario de las mismas dirigida al sujeto pasivo en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, que el oro aportado fue adquirido o importado con exención del impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 140 bis.uno.1º de la Ley del Impuesto o no fue así.

TÍTULO IV BIS

SUJETO PASIVO

Artículo 24 ter.- Concepto de oro sin elaborar y de producto semielaborado de oro.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 84, apartado uno, número 2º, letra b) de la Ley del Impuesto, se considerará oro sin elaborar o producto semielaborado de oro el que se utilice normalmente como materia prima para elaborar productos terminados de oro, tales como lingotes, laminados, chapas, hojas, varillas, hilos, bandas, tubos, granallas, cadenas o cualquier otro que, por sus características objetivas, no esté normalmente destinado al consumo final.

Artículo 24 quater.- Aplicación de l as reglas de inversión del sujeto pasivo.

1. El empresario o profesional que realice la entrega a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra e), segundo guión, de la Ley del Impuesto, deberá comunicar expresa y fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención por cada operación realizada.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cinco del artículo 163 sexies de la Ley del Impuesto, el transmitente sólo podrá efectuar la renuncia a que se refiere el párrafo anterior cuando el adquirente le acredite su condición de sujeto pasivo en los términos a que se refiere el apartado 1 del artículo 8 de este Reglamento.

2. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra e), tercer guión, de la Ley del Impuesto, deberán comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega, que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

3. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo primero, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

4. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo segundo, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten, la circunstancia referida en la letra b) del apartado anterior de este artículo.

5. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra g), segundo y tercer guiones, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de revendedores, lo que deberán acreditar mediante la aportación de un certificado específico emitido a estos efectos a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a que se refiere el artículo 24 quinquies de este Reglamento.

6. Las comunicaciones a que se refieren los apartados anteriores deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las referidas operaciones.

7. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que

concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tienen derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

c) Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

8. De mediar las circunstancias previstas en el apartado uno del artículo 87 de la Ley del Impuesto, los citados destinatarios responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en los números 2.º, 6.º y 7.º del apartado dos del artículo 170 de la misma Ley.

Artículo 24 quinquies. Concepto y obligaciones del empresario o profesional revendedor.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra g), segundo y tercer guiones, de la Ley del Impuesto, se considerará revendedor al empresario o profesional que se dedique con habitualidad a la reventa de los bienes adquiridos a que se refieren dichas operaciones.

El empresario o profesional revendedor deberá comunicar al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria su condición de revendedor mediante la presentación de la correspondiente declaración censal al tiempo de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

La comunicación se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la pérdida de dicha condición, que deberá asimismo ser comunicada a la Administración Tributaria mediante la oportuna declaración censal de modificación.

El empresario o profesional revendedor podrá obtener un certificado con el código seguro de verificación a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que tendrá validez durante el año natural correspondiente a la fecha de su expedición.

TÍTULO V

REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO

Artículo 25.- Normas especiales sobre repercusión.

En relación con lo dispuesto en el artículo 88, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del Impuesto.

TÍTULO VI

TIPOS IMPOSITIVOS

Artículo 26.- Tipo impositivo reducido.

A efectos de lo previsto en el artículo 91, apartado uno.2, número 10.º de la Ley del Impuesto, las circunstancias de que el destinatario no actúa como empresario o profesional, utiliza la vivienda para uso particular y que la construcción o rehabilitación de la vivienda haya concluido al menos dos años antes del inicio de las obras, podrán acreditarse mediante una declaración escrita firmada por el destinatario de las obras dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, las circunstancias indicadas anteriormente.

De mediar las circunstancias previstas en el apartado uno del artículo 87 de la Ley del Impuesto, el citado destinatario responderá solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en el número 2.º del apartado dos del artículo 170 de la misma Ley.

Artículo 26 bis.- Tipo impositivo reducido.

Uno. A efectos de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 91.dos.1.6.º de la Ley del Impuesto, relativo a determinadas entregas de viviendas, las circunstancias de que el

destinatario tiene derecho a aplicar el régimen especial previsto en el capítulo III del título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y de que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les es aplicable la bonificación establecida en el artículo 54.1 de dicha ley, podrán acreditarse mediante una declaración escrita firmada por el referido destinatario dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, su cumplimiento. De mediar las circunstancias previstas en el artículo 87.uno de la Ley del Impuesto, el citado destinatario responderá solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 170.dos.2.o de la misma ley.

Dos.1. Se aplicará lo previsto en el artículo 91.dos.1.4.º, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto a la entrega, adquisición intracomunitaria o importación de los vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida o para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, siempre que concurran los siguientes requisitos:

1.º Que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la adquisición de otro vehículo en análogas condiciones.

No obstante, este requisito no se exigirá en el supuesto de siniestro total de los vehículos, certificado por la entidad aseguradora o cuando se justifique la baja definitiva de los vehículos.

No se considerarán adquiridos en análogas condiciones, los vehículos adquiridos para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, por personas jurídicas o entidades que presten servicios sociales de promoción de la autonomía personal y de atención a la dependencia a que se refiere la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, así como servicios sociales a que se refiere la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de los minusválidos, siempre y cuando se destinen al transporte habitual de distintos grupos definidos de personas o a su utilización en distintos ámbitos territoriales o geográficos de aquéllos que dieron lugar a la adquisición o adquisiciones previas.

En todo caso, el adquirente deberá justificar la concurrencia de dichas condiciones distintas a las que se produjeron en la adquisición del anterior vehículo o vehículos.

2.º Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos inter vivos durante el plazo de cuatro años siguientes a su fecha de adquisición.

2. La aplicación del tipo impositivo previsto en el artículo 91.dos.1.4.º, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto requerirá el previo reconocimiento del derecho por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, iniciándose mediante solicitud suscrita tanto por el adquirente como por la persona con discapacidad. Dicho reconocimiento, caso de producirse, surtirá efecto desde la fecha de su solicitud.

Se deberá acreditar que el destino del vehículo es el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida. Entre otros medios de prueba serán admisibles los siguientes:

a) La titularidad del vehículo a nombre de la persona con discapacidad.

b) Que el adquirente sea cónyuge de la persona con discapacidad o tenga una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta del tercer grado inclusive.

c) Que el adquirente esté inscrito como pareja de hecho de la persona con discapacidad en el Registro de parejas o uniones de hecho de la Comunidad Autónoma de residencia.

d) Que el adquirente tenga la condición de tutor, representante legal o guardador de hecho de la persona con discapacidad.

e) Que el adquirente demuestre la convivencia con la persona con discapacidad mediante certificado de empadronamiento o por tener el domicilio fiscal en la misma vivienda.

f) En el supuesto de que el vehículo sea adquirido por una persona jurídica, que la misma esté desarrollando actividades de asistencia a personas con discapacidad o, en su caso, que cuente dentro de su plantilla con trabajadores con discapacidad contratados que vayan a utilizar habitualmente el vehículo.

La discapacidad o la movilidad reducida se deberán acreditar mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente.

No obstante, se considerarán afectados por una discapacidad igual o superior al 33 por ciento:

a) Los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o de gran invalidez.

b) Los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

c) Cuando se trate de personas con discapacidad cuya incapacidad sea declarada judicialmente. En este caso, la discapacidad acreditada será del 65 por ciento aunque no alcance dicho grado.

Se considerarán personas con movilidad reducida:

a) Las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, las afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado.

b) Los titulares de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las Corporaciones Locales o, en su caso, por las Comunidades Autónomas, quienes en todo caso, deberán contar con el certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente, acreditativo de la movilidad reducida.

3. En las importaciones, el reconocimiento del derecho corresponderá a la aduana por la que se efectúe la importación.

4. Los sujetos pasivos que realicen las entregas de vehículos para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida a que se refiere el segundo párrafo del artículo 91.dos.1.4° de la Ley del Impuesto sólo podrán aplicar el tipo impositivo reducido cuando el adquirente acredite su derecho mediante el documento en el que conste el pertinente acuerdo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el cual deberá conservarse durante el plazo de prescripción.

TÍTULO VII

DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES

CAPÍTULO I

Deducciones

Artículo 27.- Deducciones de las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.

1. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales, y efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, deberán poder acreditar los elementos objetivos que confirmen que en el momento en que efectuaron dichas adquisiciones o importaciones tenían esa intención, pudiendo serles exigida tal acreditación por la Administración tributaria.

2. La acreditación a la que se refiere el apartado anterior podrá ser efectuada por cualesquiera de los medios de prueba admitidos en derecho.

A tal fin, podrán tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

a) La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.

b) El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.

c) El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales.

A este respecto, se tendrá en cuenta en particular el cumplimiento de las siguientes obligaciones:

a') La presentación de la declaración de carácter censal en la que debe comunicarse a

la Administración el comienzo de actividades empresariales o profesionales por el hecho de efectuar la adquisición o importación de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, a que se refieren el número 1.º del apartado uno del artículo 164 de la Ley del Impuesto y el apartado 1 del artículo 9.º del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

b') La llevanza en debida forma de las obligaciones contables exigidas en el título IX de este Reglamento, y en concreto, del Libro Registro de facturas recibidas y, en su caso, del Libro Registro de bienes de inversión.

d) Disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar.

e) Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional.

3. Si el adquirente o importador de los bienes o servicios a que se refiere el apartado 1 de este artículo no puede acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales, dichas adquisiciones o importaciones no se considerarán efectuadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto que soporte o satisfaga con ocasión de dichas operaciones, ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

4. Lo señalado en los apartados anteriores de este artículo será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad.

Artículo 28.- Opción y solicitudes en materia de deducciones.

1. Los sujetos pasivos podrán ejercitar la opción y formular las solicitudes en materia de deducciones que se indican a continuación, en los plazos y con los efectos que asimismo se señalan:

1.º Opción por la aplicación de la regla de prorrata especial, a que se refiere el número 1.º del apartado dos del artículo 103 de la Ley del Impuesto.

Dicha opción podrá ejercitarse:

a) En general, en la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo.

b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, constituyan o no un sector diferenciado respecto de las que, en su caso, se vinieran desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

La opción por la aplicación de la regla de prorrata especial surtirá efectos en tanto no sea revocada por el sujeto pasivo, si bien, la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

La revocación podrá efectuarse, una vez transcurrido el período mínimo mencionado, en la última declaración-liquidación correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo.

2º. Solicitud de aplicación de un régimen de deducción común para los sectores diferenciados comprendidos en el artículo 9, número 1º, letra c), letra a') de la Ley del Impuesto, prevista en el apartado dos del artículo 101 de dicha Ley.

La solicitud a que se refiere este número 2º. podrá formularse en los siguientes plazos:

a) En general, durante el mes de noviembre del año anterior a aquél en que se desea que comience a surtir efectos.

b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los

de inicio de actividades que constituyan un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del mes siguiente a aquél en el curso del cual se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

El régimen de deducción que se autorice únicamente podrá ser aplicable respecto de cuotas que sean soportadas o satisfechas a partir del momento en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, y que lo sean a partir de las fechas que se indican a continuación, tanto en el supuesto de autorización del régimen notificada por la Administración al sujeto pasivo dentro del plazo de un mes a que se refiere el apartado dos de este artículo, como en el supuesto de autorizaciones que deban entenderse concedidas por haber transcurrido el referido plazo de un mes sin que se hubiese producido la notificación de la resolución de la Administración:

a) El día 1 de enero del año siguiente a aquél en que se presentó la solicitud, en el caso de las solicitudes presentadas al amparo de lo dispuesto en la letra a) del segundo párrafo de este número 2º.

b) La fecha en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el caso de solicitudes presentadas según lo previsto en la letra b) del segundo párrafo de este número 2º.

El régimen de deducción común autorizado surtirá efectos en tanto no sea revocado por la Administración o renuncie a él el sujeto pasivo. Dicha renuncia podrá efectuarse durante el mes de diciembre del año anterior a aquél a partir del cual se desea que la misma tenga efectos.

Por excepción a lo señalado en el párrafo anterior, el régimen de deducción común autorizado no surtirá efectos en cada uno de los años en los que el montante total de las cuotas deducibles por aplicación del mismo exceda en un 20 por 100 o más del que resultaría de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada sector diferenciado.

3º. Solicitud de aplicación de un porcentaje provisional de deducción distinto del fijado como definitivo para el año precedente, a que se refiere el apartado dos del artículo 105 de la Ley del Impuesto.

La solicitud a que se refiere este número 3º. podrá presentarse en los siguientes plazos:

a) En general, durante el mes de enero del año en el que se desea que surta efectos.

b) En el caso en que se produzcan en el año en curso las circunstancias que determinan que el porcentaje fijado como definitivo en el año anterior no resulte adecuado como porcentaje provisional, hasta la finalización del mes siguiente a aquél en el curso del cual se produzcan dichas circunstancias.

El porcentaje provisional autorizado surtirá efectos respecto de las cuotas soportadas a partir de las siguientes fechas:

a') En el caso de autorización del porcentaje provisional de deducción notificada por la Administración al sujeto pasivo dentro del plazo de un mes a que se refiere el apartado 2 de este artículo, la fecha que indique la Administración en la citada autorización.

b') En el caso de autorización del porcentaje provisional de deducción que deba entenderse concedida por haber transcurrido el referido plazo de un mes sin que se hubiese producido la notificación de la resolución de la Administración, el primer día del período de liquidación del Impuesto siguiente a aquél en que se hubiese producido la finalización del citado plazo.

4º. Solicitud por la que se propone el porcentaje provisional de deducción a que se refiere el apartado dos del artículo 111 de la Ley del Impuesto, aplicable en los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales y en los de inicio de actividades que constituyan un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, y en relación con las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al momento en que comience la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades.

No será necesaria la presentación de la referida solicitud cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituirán el objeto de las actividades que se inician y, en su caso, el de las que se venían desarrollando con anterioridad, sean exclusivamente operaciones de las enumeradas en el apartado uno del artículo 94 de la Ley del Impuesto

cuya realización origina el derecho a deducir. A tales efectos, no se tendrán en cuenta las operaciones a que se refiere el apartado tres del artículo 104 de la misma Ley.

La solicitud a que se refiere este número 4º. deberá formularse al tiempo de presentar la declaración censal por la que debe comunicarse a la Administración el inicio de las referidas actividades.

5º. Solicitud del porcentaje provisional de deducción a que se refiere el segundo párrafo del apartado tres del artículo 105 de la Ley del Impuesto, aplicable en los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales y en los de inicio de actividades que constituyan un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad. Dicho porcentaje es el que resulta aplicable en el año en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades y respecto de las cuotas soportadas o satisfechas a partir del momento en que se produzca dicho comienzo, cuando no resultase aplicable el porcentaje provisional de deducción a que se refiere el número 4º. anterior, por no haberse determinado este último.

No será necesaria la presentación de la referida solicitud cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituirán el objeto de las actividades que se inician y, en su caso, el de las que se venían desarrollando con anterioridad, sean exclusivamente operaciones de las enumeradas en el apartado uno del artículo 94 de la Ley del Impuesto cuya realización origina el derecho a deducir, y no se vayan a percibir en el año en que resulte aplicable el porcentaje provisional, subvenciones que deban incluirse en el denominador de la fracción de la regla de prorrata según lo dispuesto en el número 2º. del apartado dos del artículo 104 de la Ley del Impuesto. A tales efectos, no se tendrán en cuenta las operaciones a que se refiere el apartado tres del artículo 104 de la misma Ley.

La solicitud a que se refiere este número 5º. deberá formularse hasta la finalización del mes siguiente a aquél durante el cual se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a las citadas actividades.

2. Las solicitudes, la renuncia, y la opción y revocación de esta última, a que se refiere el apartado anterior, se formularán, en su caso, ante el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En el caso de las citadas solicitudes, la Administración dispondrá del plazo de un mes, a contar desde la fecha en que hayan tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación, para notificar al interesado la resolución dictada respecto de las mismas, debiendo entenderse concedidas una vez transcurrido dicho plazo sin que se hubiese producido la referida notificación.

CAPÍTULO II

Devoluciones

Artículo 29.- Devoluciones de oficio.

Las devoluciones de oficio a que se refiere el artículo 115 de la Ley del Impuesto, se realizarán por transferencia bancaria. El Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar la devolución por cheque cruzado cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.

Artículo 30.- Devoluciones al término de cada período de liquidación.

1. Para poder ejercitar el derecho a la devolución establecido en los artículos 116 y 163 nonies de la Ley del Impuesto, los sujetos pasivos deberán estar inscritos en el registro de devolución mensual regulado en este artículo. En otro caso, sólo podrán solicitar la devolución del saldo que tengan a su favor al término del último período de liquidación de cada año natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 115.uno de la Ley del Impuesto.

2. El registro de devolución mensual se gestionará por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

3. Serán inscritos en el registro, previa solicitud, los sujetos pasivos en los que concurran los siguientes requisitos:

a) Que soliciten la inscripción mediante la presentación de una declaración censal, en el lugar y forma que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

b) Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias, en los términos a que se refiere el artículo 74 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

c) Que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal, previstos en los artículos 144.4 y 146.1 b), c) y d) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

d) Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado.

e) En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, la inscripción en el registro sólo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este apartado.

El incumplimiento de los requisitos por parte de cualquiera de estas entidades conllevará la no admisión o, en su caso, la exclusión del registro de devolución mensual de la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.

La solicitud de inscripción en el registro y, en su caso, la solicitud de baja, deberán ser presentadas a la Administración tributaria por la entidad dominante y habrán de referirse a la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.

Las actuaciones dirigidas a tramitar las solicitudes de inscripción o baja en el registro, así como a la comprobación del mantenimiento de los requisitos de acceso al mismo en relación con entidades ya inscritas, se entenderán con la entidad dominante en su condición de representante del grupo de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 163 nonies.dos de la Ley del Impuesto.

4. Las solicitudes de inscripción en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos. La inscripción en el registro se realizará desde el día 1 de enero del año en el que deba surtir efectos.

No obstante, los sujetos pasivos que no hayan solicitado la inscripción en el registro en el plazo establecido en el párrafo anterior, así como los empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales pero hayan adquirido bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, podrán igualmente solicitar su inscripción en el registro durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas. En ambos casos, la inscripción en el registro surtirá efectos desde el día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de dichas declaraciones-liquidaciones.

La entidad dominante de un grupo que vaya a optar por la aplicación del régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto en el que todas ellas hayan acordado, asimismo, solicitar la inscripción en el registro, deberá presentar la solicitud conjuntamente con la opción por dicho régimen especial, en la misma forma, lugar y plazo que ésta, surtiendo efectos desde el inicio del año natural siguiente. En el supuesto de que los acuerdos para la inscripción en el registro se adoptaran con posterioridad, la solicitud deberá presentarse durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas, surtiendo efectos desde el día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de dichas declaraciones-liquidaciones.

La presentación de solicitudes de inscripción en el registro fuera de los plazos establecidos conllevará su desestimación y archivo sin más trámite que el de comunicación al sujeto pasivo.

5. Los sujetos pasivos podrán entender desestimada la solicitud de inscripción en el registro si transcurridos tres meses desde su presentación no han recibido notificación expresa de la resolución del expediente.

6. El incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en el apartado 3 anterior, o la constatación de la inexactitud o falsedad de la información censal facilitada a la Administración tributaria, será causa suficiente para la denegación de la inscripción en el registro o, en caso de tratarse de sujetos pasivos ya

inscritos, para la exclusión por la Administración tributaria de dicho registro.

La exclusión del registro surtirá efectos desde el primer día del período de liquidación en el que se haya notificado el respectivo acuerdo.

La exclusión del registro determinará la inadmisión de la solicitud de inscripción durante los tres años siguientes a la fecha de notificación de la resolución que acuerde la misma.

7. Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual estarán obligados a permanecer en él al menos durante el año para el que se solicitó la inscripción o, tratándose de sujetos pasivos que hayan solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas o de empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, al menos durante el año en el que solicitan la inscripción y el inmediato siguiente.

8. Las solicitudes de baja voluntaria en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos. En el supuesto de un grupo que aplique el régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, la solicitud de baja voluntaria se presentará por la entidad dominante en el plazo y con los efectos establecidos por el artículo 61 bis.5 de este Reglamento.

No obstante, los sujetos pasivos estarán obligados a presentar la solicitud de baja en el registro cuando dejen de cumplir el requisito a que se refiere la letra d) del apartado 3 de este artículo. Dicha solicitud deberá presentarse en el plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al mes en el que se produzca el incumplimiento, surtiendo efectos desde el inicio de dicho mes.

No podrá volver a solicitarse la inscripción en el registro en el mismo año natural para el que el sujeto pasivo hubiera solicitado la baja del mismo.

9. Las solicitudes de devolución consignadas en declaraciones-liquidaciones que correspondan a períodos de liquidación distintos del último del año natural presentadas por sujetos pasivos no inscritos en el registro de devolución mensual, no iniciarán el procedimiento de devolución a que se refiere este artículo.

10. Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual deberán presentar sus declaraciones-liquidaciones del Impuesto exclusivamente por vía electrónica y con periodicidad mensual.

11. La inscripción en el registro de devolución mensual resultará plenamente compatible con el alta en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, la inscripción en el mencionado servicio, en su caso, deberá ser cumplida por la entidad dominante.

12. La devolución que corresponda se efectuará exclusivamente por transferencia bancaria a la cuenta que indique al efecto el sujeto pasivo en cada una de sus solicitudes de devolución mensual.

Artículo 30 bis.- Devolución de cuotas deducibles a los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera.

1. No obstante lo establecido en el artículo 30 de este Reglamento, los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera, tributen por el régimen simplificado del Impuesto y, cumpliendo los requisitos establecidos en las letras b) y c) del artículo 30.3 de este Reglamento, hayan soportado cuotas deducibles del Impuesto como consecuencia de la adquisición de medios de transporte afectos a tales actividades, podrán solicitar la devolución de dichas cuotas deducibles durante los primeros 20 días naturales del mes siguiente a aquél en el cual hayan realizado la adquisición de los medios de transporte, con arreglo al procedimiento, lugar y forma que establezca al efecto el Ministro de Economía y Hacienda.

Los medios de transporte a que se refiere el párrafo anterior que hayan sido adquiridos por los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de mercancías por carretera, deberán estar comprendidos en la categoría N1 y tener al menos 2.500 kilos de masa máxima autorizada o en las categorías N2 y N3, todas ellas del Anexo II de la Directiva 70/156/CEE, del Consejo, de 6 de febrero de 1970.

2. Lo dispuesto en este artículo no resultará de aplicación a los sujetos pasivos que

opten por consignar las referidas cuotas deducibles en las declaraciones-liquidaciones que correspondan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38.2 de este Reglamento.

Artículo 30 ter.- Solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

1. Las solicitudes de devolución reguladas en el artículo 117 bis de la Ley del Impuesto se presentarán por vía electrónica a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Dicho órgano informará sin demora al solicitante de la recepción de la solicitud por medio del envío de un acuse de recibo electrónico y decidirá su remisión por vía electrónica al Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas en el plazo de 15 días contados desde dicha recepción.

2. No obstante, se notificará por vía electrónica al solicitante de que no procede la remisión de su solicitud cuando, durante el periodo al que se refiera, concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que no haya tenido la condición de empresario o profesional actuando como tal.

b) Que haya realizado exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total del Impuesto.

c) Que realice exclusivamente actividades que tributen por los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

3. El solicitante deberá estar inscrito en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativas a las solicitudes a que se refiere este artículo.

Artículo 31.- Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 119 de la Ley del Impuesto mediante una solicitud que deberá reunir los siguientes requisitos:

a) La presentación se realizará por vía electrónica a través del formulario dispuesto al efecto en el portal electrónico de la Administración tributaria del Estado miembro donde esté establecido el solicitante con el contenido que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

Cuando se trate de solicitantes establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, la solicitud se presentará a través del portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Dicho órgano, que será el competente tramitar y resolver las solicitudes a que se refiere este artículo, comunicará al solicitante o a su representante la fecha de recepción de su solicitud a través de un mensaje enviado por vía electrónica.

b) La solicitud comprenderá las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios por las que se haya devengado el Impuesto y se haya expedido la correspondiente factura en el periodo a que se refieran. En el caso de las importaciones de bienes, la solicitud deberá referirse a las realizadas durante el periodo de devolución definido en el apartado 3 de este artículo.

Asimismo, podrá presentarse una nueva solicitud referida a un año natural que comprenda, en su caso, las cuotas soportadas por operaciones no consignadas en otras anteriores siempre que las mismas se hayan realizado durante el año natural considerado.

c) El Ministro de Economía y Hacienda podrá determinar que la solicitud se acompañe de copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera cuando la base imponible consignada en cada uno de ellos supere el importe de 1.000 euros con carácter general o de 250 euros cuando se trate de carburante.

d) La solicitud de devolución deberá contener la siguiente información:

1.º Nombre y apellidos o denominación social y dirección completa del solicitante.

2.º Número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o número de identificación fiscal del solicitante.

3.º Una dirección de correo electrónico.

4.º Descripción de la actividad empresarial o profesional del solicitante a la que se destinan los bienes y servicios correspondientes a las cuotas del Impuesto cuya devolución se solicita. A estos efectos, el Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer que dicha descripción se efectúe por medio de unos códigos de actividad.

5.º Identificación del período de devolución a que se refiera la solicitud de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo.

6.º Una declaración del solicitante en la que manifieste que no realiza en el territorio de aplicación del Impuesto operaciones distintas de las indicadas en el número 2.º del apartado dos del artículo 119 de la Ley.

Asimismo, cuando se trate de un empresario o profesional titular de un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del Impuesto, deberá manifestarse en dicha declaración que no se han realizado entregas de bienes ni prestaciones de servicios desde ese establecimiento permanente durante el periodo a que se refiera la solicitud.

No obstante, los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, que se acojan a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, regulados en el capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto, no estarán obligados al cumplimiento de lo dispuesto en este número 6.º respecto de las operaciones acogidas a dichos regímenes.

7.º Identificación y titularidad de la cuenta bancaria, con mención expresa a los códigos IBAN y BIC que correspondan.

En el caso de que no se trate de una cuenta abierta en un establecimiento de una entidad de crédito ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, todos los gastos que origine la transferencia se detraerán del importe de la devolución acordada.

8.º Los datos adicionales y de codificación que se soliciten por cada factura o documento de importación en el formulario señalado en la letra a) de este apartado.

2. La solicitud de devolución únicamente se considerará presentada cuando contenga toda la información a que se refiere la letra d) del apartado anterior de este artículo.

3. La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural. También podrá referirse a un período inferior a un trimestre cuando se trate del conjunto de operaciones realizadas en un año natural.

4. El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

5. El importe total de las cuotas del Impuesto consignadas en una solicitud de devolución trimestral no podrá ser inferior a 400 euros.

No obstante, cuando la solicitud se refiera al conjunto de operaciones realizadas durante un año natural, su importe no podrá ser inferior a 50 euros.

6. Si con posterioridad a la solicitud de las devoluciones a que se refiere este artículo se regularizara el porcentaje de deducción calculado provisionalmente en el Estado miembro donde el solicitante esté establecido, se deberá proceder a corregir su importe en una solicitud de devolución que se presente durante el año natural siguiente al período de devolución cuyo porcentaje haya sido objeto de rectificación.

Cuando no se hayan presentado solicitudes de devolución durante dicho año, la rectificación se realizará mediante el envío de una solicitud de rectificación por vía electrónica que se presentará a través del portal electrónico de la Administración tributaria del Estado de establecimiento con el contenido que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

7. Cuando el órgano competente para resolver la solicitud presentada estime que no dispone de toda la información que precise, podrá requerir la información adicional necesaria al solicitante, a la autoridad competente del Estado miembro donde esté establecido aquél o a terceros, mediante un mensaje enviado por vía electrónica dentro del plazo de los cuatro meses contados desde la recepción de la misma. Asimismo, dicho órgano podrá solicitar cualquier información ulterior que estime necesaria.

Cuando existan dudas acerca de la validez o exactitud de los datos contenidos en una solicitud de devolución o en la copia electrónica de las facturas o de los documentos de importación a que se refiera, el órgano competente para su tramitación podrá requerir, en su caso, al solicitante la aportación de los originales de los mismos a través del inicio del procedimiento para la obtención de información adicional o ulterior a que se refiere el apartado siete del artículo 119 de la Ley del Impuesto. Dichos originales deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Las solicitudes de información adicional o ulterior deberán ser atendidas por su destinatario en el plazo de un mes contado desde su recepción.

8. La resolución de la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante durante los cuatro meses siguientes a la fecha de su recepción por el órgano competente para la adopción de la misma.

No obstante, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, la resolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante en el plazo de dos meses desde la recepción de la información solicitada o desde el fin del transcurso de un mes desde que la misma se efectuó, si dicha solicitud no fuera atendida por su destinatario. En estos casos, el procedimiento de devolución tendrá una duración mínima de seis meses contados desde la recepción de la solicitud por el órgano competente para resolverla.

En todo caso, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, el plazo máximo para resolver una solicitud de devolución será de ocho meses contados desde la fecha de la recepción de ésta, entendiéndose desestimada si transcurridos los plazos a que se refiere este apartado no se ha recibido notificación expresa de su resolución.

9. Reconocida la devolución, deberá procederse a su abono en los 10 días siguientes a la finalización de los plazos a que se refiere el apartado anterior de este artículo.

10. La desestimación total o parcial de la solicitud presentada podrán ser recurridas por el solicitante de acuerdo con lo dispuesto en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

11. El Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer el idioma en el que se deba cumplimentar la solicitud de devolución y la información adicional o ulterior que sea requerida por el órgano competente para su tramitación y resolución.

Artículo 31 bis.- Devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 119 bis de la Ley del Impuesto mediante una solicitud que deberá reunir los siguientes requisitos:

a) La presentación se realizará por vía electrónica a través del modelo y con los requisitos de acreditación aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda que se encontrarán alojados en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, órgano competente para su tramitación y resolución.

b) La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural. También podrá referirse a un período inferior a un trimestre cuando se trate del conjunto de operaciones realizadas en un año natural.

c) En la solicitud se consignarán las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios por las que se haya devengado el Impuesto y se haya expedido la correspondiente factura en el periodo a que se refieran. En el caso de las importaciones de bienes, la solicitud deberá referirse a las realizadas durante el periodo de devolución definido en la letra b) de este apartado.

Asimismo, podrá presentarse una nueva solicitud referida a un año natural que comprenda, en su caso, las cuotas soportadas por operaciones no consignadas en otras anteriores siempre que las mismas se hayan realizado durante el año natural considerado.

d) La solicitud de devolución deberá contener:

1.º Una declaración suscrita por el solicitante o su representante en la que manifieste que no realiza en el territorio de aplicación del

Impuesto operaciones distintas de las indicadas en el número 2.º del apartado dos del artículo 119 de la Ley del Impuesto.

Asimismo, cuando se trate de un empresario o profesional titular de un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del Impuesto, deberá manifestarse en dicha declaración que no se han realizado entregas de bienes ni prestaciones de servicios desde ese establecimiento permanente durante el periodo a que se refiera la solicitud.

No obstante, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, regulados en el capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto, no estarán obligados al cumplimiento de lo dispuesto en este número 1.º respecto de las operaciones acogidas a dichos regímenes.

2.º Compromiso suscrito por el solicitante o su representante de reembolsar a la Hacienda Pública el importe de las devoluciones que resulten improcedentes.

3.º Certificación expedida por las autoridades competentes del Estado donde radique el establecimiento del solicitante en la que se acredite que realiza en el mismo actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o a un tributo análogo durante el periodo en el que se hayan devengado las cuotas cuya devolución se solicita.

2. El plazo para la presentación de la solicitud se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

3. Los originales de las facturas y demás documentos justificativos del derecho a la devolución deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

4. El importe total de las cuotas del Impuesto consignadas en una solicitud de devolución trimestral no podrá ser inferior a 400 euros.

No obstante, cuando la solicitud se refiera al conjunto de operaciones realizadas durante un año natural, su importe no podrá ser inferior a 50 euros.

5. La tramitación y resolución de las solicitudes de devolución a que se refiere este artículo se realizarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 a 11 del artículo 31 de este Reglamento.

Artículo 32.- Devoluciones por entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos.

La solicitud de devolución de las cuotas soportadas por los empresarios o profesionales a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e) de la Ley del Impuesto se efectuará con arreglo al modelo que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda, debiendo presentarse ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del solicitante. A la referida solicitud deberán adjuntarse los siguientes documentos:

1º. El original de la factura en la que conste la cuota cuya devolución se solicita, que deberá contener los datos técnicos del medio de transporte objeto de la operación.

2º. El original de la factura correspondiente a la entrega a título ocasional, expedida por el solicitante en la que consten, asimismo, los datos técnicos del medio de transporte objeto de la operación y los de identificación del destinatario de la entrega.

TÍTULO VIII

REGÍMENES ESPECIALES

CAPÍTULO I

Normas generales

Artículo 33.- Opción y renuncia a la aplicación de los regímenes especiales.

1.

2. Los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca se aplicarán a los sujetos pasivos que reúnan los requisitos señalados al efecto por la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y que no hayan renunciado expresamente a los mismos.

La renuncia se realizará al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad o, en su caso, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que

deba surtir efecto. La renuncia presentada con ocasión del comienzo de la actividad a la que sea de aplicación el régimen simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca surtirá efectos desde el momento en que se inicie la misma.

Se entenderá también realizada la renuncia cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos aplicando el régimen general. Asimismo, en caso de inicio de la actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando la primera declaración-liquidación que deba presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad se presente en plazo aplicando el régimen general.

Cuando el sujeto pasivo viniera realizando una actividad acogida al régimen simplificado o al de la agricultura, ganadería y pesca, e iniciara durante el año otra susceptible de acogerse a alguno de dichos regímenes, la renuncia al régimen especial correspondiente por esta última actividad no tendrá efectos para ese año respecto de la actividad que se venía realizando con anterioridad.

La renuncia tendrá efecto para un período mínimo de tres años y se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el respectivo régimen especial, salvo que se revoque expresamente en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

Si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia al régimen simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca debiera surtir efecto se superara el límite que determina su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no efectuada.

La renuncia al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas supondrá la renuncia a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido por todas las actividades empresariales y profesionales ejercidas por el sujeto pasivo.

El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará a las operaciones que reúnan los requisitos señalados por la Ley del Impuesto, siempre que el sujeto pasivo haya presentado la declaración prevista por el artículo 164, apartado uno, número 1.º de dicha Ley, relativa al comienzo de sus actividades empresariales o profesionales. No obstante, en la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación, el sujeto pasivo podrá renunciar al referido régimen especial y aplicar el régimen general respecto de cada operación que realice, sin que esta renuncia deba ser comunicada expresamente a la Administración ni quede sujeta al cumplimiento de ningún otro requisito.

3. Las opciones y renuncias previstas en el presente artículo, así como su revocación, se efectuarán de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en relación con la modalidad de renuncia prevista en el párrafo tercero del apartado anterior.

CAPÍTULO II

Régimen simplificado

Artículo 34.- Extensión subjetiva.

Tributarán por el régimen simplificado los sujetos pasivos del Impuesto que cumplan los siguientes requisitos:

1º. Que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que, en este último caso, todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

La aplicación del régimen especial simplificado a las entidades a que se refiere el párrafo anterior se efectuará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en las personas que las integren.

2º. Que realicen cualesquiera de las actividades económicas descritas en el artículo 37 de este Reglamento, siempre que, en relación con tales actividades, no superen los límites que determine para ellas el Ministro de Economía y Hacienda.

Artículo 35.- Renuncia al régimen simplificado.

Los sujetos pasivos podrán renunciar a la aplicación del régimen simplificado en la forma y plazos previstos por el artículo 33 de este Reglamento.

La renuncia al régimen especial simplificado por las entidades en régimen de atribución deberá formularse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes.

Artículo 36.- Exclusión del régimen simplificado.

1. Son circunstancias determinantes de la exclusión del régimen simplificado las siguientes:

a) Haber superado los límites que, para cada actividad, determine el Ministro de Hacienda, con efectos en el año inmediato posterior a aquel en que se produzca esta circunstancia, salvo en el supuesto de inicio de la actividad, en que la exclusión surtirá efectos a partir del momento de comienzo de aquélla. Los sujetos pasivos previamente excluidos por esta causa que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos quedarán sometidos al régimen simplificado, salvo que renuncien a él.

b) Haber superado en un año natural cualesquiera de los siguientes importes:

a') Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas: 150.000 euros anuales.

A estos efectos se computará la totalidad de las operaciones, con independencia de que exista o no obligación de expedir factura de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

b') Para el conjunto de sus actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas: 250.000 euros anuales.

A estos efectos, solo se computarán las operaciones que deban anotarse en los libros registro previstos en el tercer párrafo del apartado 1 del artículo 40 y en el apartado 1 del artículo 47 de este Reglamento.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, dichos importes se elevarán al año.

Los efectos de esta causa de exclusión tendrán lugar en el año inmediato posterior a aquel en que se produzca. Los sujetos pasivos previamente excluidos por esta causa que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos quedarán sometidos al régimen especial simplificado, salvo que renuncien a él.

c) Modificación normativa del ámbito objetivo de aplicación del régimen simplificado que determine la no aplicación de dicho régimen a las actividades empresariales realizadas por el sujeto pasivo, con efectos a partir del momento que fije la correspondiente norma de modificación de dicho ámbito objetivo.

d) Haber quedado excluido de la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

e) Realizar actividades no acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia. No obstante, la realización por el sujeto pasivo de otras actividades en cuyo desarrollo efectúe exclusivamente operaciones exentas del Impuesto por aplicación del artículo 20 de su Ley reguladora o arrendamientos de bienes inmuebles cuya realización no suponga el desarrollo de una actividad económica de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no supondrá la exclusión del régimen simplificado.

f) Haber superado en un año natural el importe de 150.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

Cuando el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

Los efectos de esta causa de exclusión tendrán lugar en el año inmediato posterior a aquel en que se produzca. Los sujetos pasivos previamente excluidos por esta causa que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos quedarán sometidos al régimen simplificado, salvo que renuncien a él.

2. Lo previsto en el párrafo d) del apartado anterior surtirá efectos en el mismo año en que se produzca la exclusión a la aplica-

ción del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Lo previsto en el párrafo e) del apartado anterior surtirá efectos a partir del año inmediato posterior a aquel en que se produzca, salvo que el sujeto pasivo no viniera realizando actividades empresariales o profesionales, en cuyo caso la exclusión surtirá efectos desde el momento en que se produzca el inicio de tales actividades.

3. Cuando en el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, se constate la existencia de circunstancias determinantes de la exclusión del régimen simplificado, se procederá a su oportuna regularización en régimen general.

Artículo 37.- Ámbito objetivo.

1. El régimen simplificado se aplicará respecto de cada una de las actividades incluidas en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excepto aquéllas a las que fuese de aplicación cualquier otro de los regímenes especiales regulados en el Título IX de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A efectos de la aplicación del régimen simplificado, se considerarán actividades independientes cada una de las recogidas específicamente en la Orden ministerial que regule este régimen.

2. La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada una de las actividades comprendidas en el apartado 1 de este artículo deberá efectuarse según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la medida en que resulten aplicables.

Artículo 38.- Contenido del régimen simplificado

1. La determinación de las cuotas a ingresar a que se refiere el artículo 123.uno.A) de la Ley del Impuesto se efectuará por el propio sujeto pasivo, calculando el importe total de las cuotas devengadas mediante la imputación a su actividad económica de los índices y módulos que, con referencia concreta a cada actividad y por el período de tiempo anual correspondiente, haya fijado el Ministro de Hacienda, y podrá deducir de dicho importe las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios referidos en el artículo 123.Uno.A), párrafo segundo.

El Ministro de Hacienda podrá establecer, en el procedimiento que desarrolle el cálculo de lo previsto en el párrafo anterior, un importe mínimo de las cuotas a ingresar para cada actividad a la que se aplique este régimen especial.

2. A efectos de lo previsto en el artículo 123.uno.C) de la Ley del Impuesto, la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de activos fijos, considerándose como tales los elementos del inmovilizado, se practicará conforme al capítulo I del título VIII de dicha ley. No obstante, cuando el sujeto pasivo liquide en la declaración-liquidación del último periodo del ejercicio las cuotas correspondientes a adquisiciones intracomunitarias de activos fijos, o a adquisiciones de tales activos con inversión del sujeto pasivo, la deducción de dichas cuotas no podrá efectuarse en una declaración-liquidación anterior a aquélla en que se liquiden tales cuotas.

3. Cuando el desarrollo de actividades a las que resulte de aplicación el régimen simplificado se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los índices o módulos.

4. Cuando el desarrollo de actividades a las que resulte de aplicación el régimen simplificado se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los índices o módulos en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzcan dichas circunstancias, y aportarán las pruebas que consideren oportunas. Acreditada la efectividad de dichas alteraciones ante la Administración tributaria, se acordará la reducción de los índices o módulos que proceda.

Asimismo, conforme al mismo procedimiento indicado en el párrafo anterior, se podrá solicitar la reducción de los índices o módulos en los casos en que el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

Artículo 39.- Periodificación de los ingresos.

El resultado de aplicar lo dispuesto en el artículo anterior se determinará por el sujeto pasivo al término de cada año natural, realizándose, sin embargo, en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres del mismo el ingreso a cuenta de una parte de dicho resultado, calculado conforme al procedimiento que establezca el Ministro de Hacienda.

La liquidación de las operaciones a que se refiere el artículo 123.uno.B) de la Ley del Impuesto se efectuará en la declaracion-liquidación correspondiente al período de liquidación en que se devengue el impuesto. No obstante, el sujeto pasivo podrá liquidar las operaciones comprendidas en este párrafo en la declaración-liquidación correspondiente al último período del año natural.

Artículo 40.- Obligaciones formales.

1. Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado deberán llevar un libro registro de facturas recibidas en el que anotarán las facturas y documentos relativos a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que se haya soportado o satisfecho el impuesto y destinados a su utilización en las actividades por las que resulte aplicable el referido régimen especial. En este libro registro deberán anotarse con la debida separación las importaciones y adquisiciones de los activos fijos a que se refieren el artículo 123.uno.B) y C) de la Ley del Impuesto, y se harán constar, en relación con estos últimos, todos los datos necesarios para efectuar las regularizaciones que, en su caso, hubieran de realizarse.

Los sujetos pasivos que realicen otras actividades a las que no sea aplicable el régimen simplificado deberán anotar con la debida separación las facturas relativas a las adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado por actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de ingresos realizado habrán de llevar asimismo un libro registro en el que anotarán las operaciones efectuadas en desarrollo de las referidas actividades.

2. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen deberán conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden ministerial que los apruebe.

Artículo 41.- Declaraciones-liquidaciones.

1. Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado deberán presentar cuatro declaraciones-liquidaciones con arreglo al modelo específico determinado por el Ministro de Economía y Hacienda.

2. Las declaraciones-liquidaciones ordinarias deberán presentarse los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre.

La declaración-liquidación final deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero del año posterior.

Artículo 42.- Aprobación de índices, módulos y demás parámetros.

1. El Ministro de Economía y Hacienda aprobará los índices, módulos y demás parámetros a efectos de lo dispuesto en el artículo 123, apartado uno de la Ley del Impuesto.

2. La Orden ministerial podrá referirse a un período de tiempo superior al año, en cuyo caso se determinará por separado el método de cálculo correspondiente a cada uno de los años comprendidos.

3. La Orden ministerial deberá publicarse en el "Boletín Oficial del Estado" antes del día 1 del mes de diciembre anterior al inicio del período anual de aplicación correspondiente.

CAPÍTULO III

Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Artículo 43.- Ámbito subjetivo de aplicación.

1. El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será de aplicación a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurran los requisitos señalados en la Ley del Impuesto y en este Reglamento, siempre que no hayan renunciado a él conforme a lo previsto en el artículo 33 de este último.

2. Quedarán excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:

a) Los sujetos pasivos que superen, para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en aquél, un importe de 250.000 euros durante el año inmediato anterior, salvo que la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableciera otra cifra a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento de las actividades a que se refiere el apartado anterior, en cuyo caso se estará a esta última.

b) Los sujetos pasivos que superen para la totalidad de las operaciones realizadas, distintas de las referidas en el párrafo a) anterior, durante el año inmediato anterior un importe de 150.000 euros.

c) Los sujetos pasivos que hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

Cuando el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad los importes citados en los párrafos anteriores se elevarán al año.

3. La determinación del importe de operaciones a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 2 anterior se efectuará aplicando las siguientes reglas:

a) En el caso de operaciones realizadas en el desarrollo de actividades a las que hubiese resultado aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y el régimen simplificado para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, se computarán únicamente aquellas que deban anotarse en los libros registro a que se refieren el tercer párrafo del apartado 1 del artículo 40 y el apartado 1 del artículo 47, ambos de este Reglamento.

b) En el caso de operaciones realizadas en el desarrollo de actividades que hubiesen tributado por el régimen general del Impuesto o un régimen especial distinto de los mencionados en el párrafo a) anterior, éstas se computarán según lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto. No obstante, no se computarán las operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles cuya realización no suponga el desarrollo de una actividad económica de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. La renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca deberá efectuarse en la forma y plazos previstos por el artículo 33 de este reglamento. La renuncia a dicho régimen por las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberá formularse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes.

Artículo 44.- Concepto de explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

Se considerarán explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras las que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas y, en particular, las siguientes:

1º. Las que realicen actividades agrícolas en general, incluyendo el cultivo de plantas ornamentales, aromáticas o medicinales, flores, champiñones, especias, simientes o plantones, cualquiera que sea el lugar de obtención de los productos, aunque se trate de invernaderos o viveros.

2º. Las dedicadas a la silvicultura.

3º. La ganadería, incluida la avicultura, apicultura, cunicultura, sericicultura y la cría de especies cinegéticas, siempre que este vinculada a la explotación del suelo.

4º. Las explotaciones pesqueras en agua dulce.

5º. Los criaderos de moluscos, crustáceos y las piscifactorías.

Artículo 45.- Actividades que no se considerarán procesos de transformación.

A efectos de lo previsto en el número 1.º del apartado uno del artículo 126 de la Ley del Impuesto, no se considerarán procesos de transformación:

a) Los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, troceado, desinfección o desinsectación.

b) La simple obtención de materias primas agropecuarias que no requieran el sacrificio del ganado.

Para la determinación de la naturaleza de las actividades de transformación no se toma-

rá en consideración el número de productores o el carácter artesanal o tradicional de la mecánica operativa de la actividad.

Artículo 46.- Servicios accesorios incluidos en el régimen especial.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 127 de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de servicios de carácter accesorio, entre otros, los siguientes:

1º. Las labores de plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte.

2º. El embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección.

3º. La cría, guarda y engorde de animales.

4º. La asistencia técnica.

Lo dispuesto en este número no se extenderá a la prestación de servicios profesionales efectuada por ingenieros o técnicos agrícolas.

5º. El arrendamiento de los útiles, maquinaria e instalaciones normalmente utilizados para la realización de sus actividades agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.

6º. La eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos.

7º. La explotación de instalaciones de riego o drenaje.

8º. La tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios de la silvicultura de carácter análogo.

Artículo 47.- Obligaciones formales.

1. Con carácter general, los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial habrán de llevar, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, un Libro registro en el que anotarán las operaciones comprendidas en el régimen especial.

2. Los sujetos pasivos que se indican a continuación deberán, asimismo, cumplir las obligaciones siguientes:

1.º Los sujetos pasivos que realicen otras actividades a las que sean aplicables el régimen simplificado o el régimen especial del recargo de equivalencia deberán llevar el Libro registro de facturas recibidas, anotando con la debida separación las facturas que correspondan a adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad, incluso las referentes al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

2.º Los sujetos pasivos que realicen actividades a las que sea aplicable cualquier otro régimen distinto de los mencionados en el número 1.º deberán cumplir respecto de ellas las obligaciones formales establecidas con carácter general o específico en este Reglamento. En todo caso, en el Libro registro de facturas recibidas deberán anotarse con la debida separación las facturas relativas a adquisiciones correspondientes a actividades a las que sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Artículo 48.- Reintegro de las compensaciones.

1. Las solicitudes de reintegro de las compensaciones que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 131, número 1º. de la Ley del Impuesto, deba efectuar la Hacienda Pública, deberán presentarse en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria donde radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo, durante los veinte primeros días naturales posteriores a cada trimestre natural.

No obstante, la solicitud de devolución correspondiente al último trimestre natural del año podrá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero inmediatamente posterior.

La solicitud deberá ajustarse al modelo aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda.

2. El reintegro de las compensaciones que, de acuerdo con lo dispuesto en el número 2.º del artículo 131 de la Ley del Impuesto, deba ser efectuado por el adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios comprendidos en el régimen especial, se realizará en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos agrícolas, forestales, ganaderos o pesqueros o se presten los servicios accesorios indicados, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio que le sirve de base. El reintegro se documentará mediante la expedición del recibo al que se refiere el apartado 1 del artículo 16 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/ 2012, de 30 de noviembre.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el reintegro de las compensaciones podrá efectuarse, mediando acuerdo entre los interesados, en el momento del cobro total o parcial del precio correspondiente a los bienes o servicios de que se trate y en proporción a ellos.

Artículo 49.- Deducción de las compensaciones.

1. Para ejercitar el derecho a la deducción de las compensaciones a que se refiere el artículo 134 de la Ley del Impuesto, los empresarios o profesionales que las hayan satisfecho deberán estar en posesión del recibo expedido por ellos mismos a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/ 2012, de 30 de noviembre. Dicho documento constituirá el justificante de las adquisiciones efectuadas a los efectos de la referida deducción.

2. Los citados documentos únicamente justificarán el derecho a la deducción cuando se ajusten a lo dispuesto en el citado artículo 16 del mencionado Reglamento y se anoten en un Libro Registro especial que dichos adquirentes deberán cumplimentar. A este Libro Registro le serán aplicables, en cuanto resulten procedentes, los mismos requisitos que se establecen para el Libro Registro de facturas recibidas.

3. Los originales y las copias de los recibos a que se refieren los apartados 1 y 2 anteriores se conservarán durante el plazo de prescripción del impuesto.

Artículo 49 bis.- Comienzo o cese en la aplicación del régimen especial.

1. En los supuestos de actividades ya en curso, respecto de las cuales se produzca la iniciación o cese en la aplicación de este régimen especial, el titular de las respectivas explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras deberá confeccionar un inventario de sus existencias de bienes destinados a ser utilizados en sus actividades y respecto de los cuales resulte aplicable el régimen especial, con referencia al día inmediatamente anterior al de iniciación o cese en la aplicación de aquél.

Asimismo, en dicho inventario deberán constar los productos naturales obtenidos en las respectivas explotaciones que no se hubiesen entregado a la fecha del cambio de régimen de tributación.

El referido inventario, firmado por dicho titular, deberá ser presentado en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de quince días a partir del día de comienzo o cese en la aplicación del régimen especial.

2. La deducción derivada de la regularización de las situaciones a que se refiere el mencionado inventario deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en que se haya producido el cese en la aplicación del régimen especial.

El ingreso derivado de la citada regularización que debe realizarse en caso de inicio en la aplicación del régimen especial deberá efectuarse mediante la presentación de una declaración-liquidación especial de carácter no periódico, que se presentará en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Hacienda.

CAPÍTULO IV

Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Artículo 50.- Opción por la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.

1. La opción a que se refiere el artículo 137, apartado dos de la Ley del Impuesto deberá ejercitarse al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada, salvo renuncia expresa en el mismo plazo anteriormente señalado, para los años siguientes y, como mínimo, hasta la finalización del año natural siguiente a aquél en que comenzó a aplicarse el régimen de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria de revocar la autorización concedida para la aplicación de la modalidad del margen de beneficio global, en los términos señalados en el

artículo 137, apartado dos, número 1.º de la Ley del Impuesto.

La opción a que se refiere el párrafo anterior y la revocación de la misma deberán efectuarse de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

2. El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar, previa solicitud del interesado, la aplicación de la modalidad del margen de beneficio global para determinar la base imponible respecto de bienes distintos de los comprendidos en los párrafos a), b) y c) de la regla 1ª. del tercer párrafo del apartado dos del artículo 137 de la Ley del Impuesto cuando, por el elevado número de operaciones y el reducido precio de los bienes, existan especiales dificultades para aplicar la modalidad de determinación de la base imponible del margen de beneficio de cada operación a las entregas de tales bienes.

El Departamento de Gestión deberá pronunciarse sobre la procedencia de la solicitud en el plazo de tres meses siguientes a su presentación, transcurrido el cual, sin pronunciamiento expreso, se entenderá denegada.

3. Los sujetos pasivos revendedores que hayan optado por esta modalidad de determinación de la base imponible deberán practicar la regularización anual a que se refiere el artículo 137, apartado dos, número 4º. de la Ley, a 31 de diciembre de cada año, mientras se mantengan en el citado régimen, incorporando su resultado a la declaración-liquidación correspondiente al último período del mismo año.

En los casos de cese en la aplicación de esta modalidad, la regularización se practicará en la declaración-liquidación del período en que se haya producido el cese.

Artículo 51.- Obligaciones formales y registrales específicas.

Además de las establecidas con carácter general, los sujetos pasivos que apliquen el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección deberán cumplir, respecto de las operaciones afectadas por el referido régimen especial, las siguientes obligaciones específicas:

a) Llevar un libro registro específico en el que se anotarán, de manera individualizada y con la debida separación, cada una de las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación.

Dicho libro deberá reflejar los siguientes datos:

1º. Descripción del bien adquirido o importado.

2º. Número de factura, documento de compra o documento de importación de dicho bien.

3º. Precio de compra.

4º. Número de la factura expedida por el sujeto pasivo con ocasión de la transmisión de dicho bien.

5º. Precio de venta.

6º. Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la venta o, en su caso, indicación de la exención aplicada.

7º. Indicación, en su caso, de la aplicación del régimen general en la entrega de los bienes.

b) Llevar un libro registro específico, distinto del indicado en el párrafo a) anterior, en el que se anotarán las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo durante cada período de liquidación, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.

Dicho libro deberá reflejar los siguientes datos:

1º. Descripción de los bienes adquiridos, importados o entregados en cada operación.

2º. Número de factura o documento de compra o documento de importación de los bienes.

3º. Precio de compra.

4º. Número de factura emitida por el sujeto pasivo con ocasión de la transmisión de los bienes.

5º. Precio de venta.

6º. Indicación, en su caso, de la exención aplicada.

7º. Valor de las existencias iniciales y finales correspondientes a cada año natural, a los efectos de practicar la regularización prevista en el artículo 137.dos de la Ley del Impuesto. Para el cálculo de estos valores se aplicarán las normas de valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad.

c) En los supuestos de iniciación o cese y a los efectos de la regularización prevista en el artículo 137.dos.6ª de la Ley del Impuesto, los sujetos pasivos deberán confeccionar inventarios de sus existencias, respecto de las cuales resulte aplicable la modalidad del margen de beneficio global para determinar la base imponible, con referencia al día inmediatamente anterior al de iniciación o cese en la aplicación de aquélla.

Los mencionados inventarios, firmados por el sujeto pasivo, deberán ser presentados en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de quince días a partir del día de comienzo o cese en la aplicación de la mencionada modalidad de determinación de la base imponible.

CAPÍTULO IV BIS

Régimen especial del oro de inversión

Artículo 51 bis.- Concepto de oro de inversión.

A efectos de lo dispuesto en el apartado noveno del Anexo de la Ley del Impuesto, se considerará que se ajustan en la forma aceptada por los mercados de lingotes los siguientes pesos:

a) Para los lingotes de 12,5 kilogramos, aquellos cuyo contenido en oro puro oscile entre 350 y 430 onzas.

b) Para los restantes pesos mencionados, las piezas cuyos pesos reales no difieran de aquellos en más de un 2 por 100.

Artículo 51 ter.- Renuncia a la exención.

1. La renuncia a la exención regulada en el apartado uno del artículo 140 ter de la Ley se practicará por cada operación realizada por el transmitente. Dicha renuncia deberá comunicarse por escrito al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del oro de inversión. Asimismo, cuando la entrega resulte gravada por el impuesto, el transmitente deberá comunicar por escrito al adquirente que la condición de sujeto pasivo del Impuesto recae sobre este último, de acuerdo con lo establecido en el artículo 140 quinque de la Ley.

2. La renuncia a la exención regulada en el apartado dos del artículo 140 ter de la Ley del Impuesto se practicará por cada operación realizada por el prestador del servicio, el cual deberá estar en posesión de un documento suscrito por el destinatario del servicio en el que éste haga constar que en la entrega de oro a que el servicio de mediación se refiere se ha efectuado la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 51 quater.- Obligaciones registrales específicas.

Los empresarios o profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión y otras actividades a las que no se aplique el régimen especial, deberán hacer constar en el Libro Registro de facturas recibidas, con la debida separación, las adquisiciones o importaciones que correspondan a cada sector diferenciado de actividad.

CAPÍTULO V

Régimen especial de las agencias de viajes

Artículo 52.- Opción por la aplicación del régimen general del Impuesto.

La opción por la aplicación del régimen general del impuesto a que se refiere el artículo 147 de la Ley del Impuesto, se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo. Dicha opción deberá comunicarse por escrito al destinatario de la operación, con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios de hospedaje, transporte u otros accesorios o complementarios a los mismos. No obstante, se presumirá realizada la comunicación cuando la factura que se expida no contenga la mención a que se refieren los artículos 6.1.n) y 7.1.i) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/ 2012, de 30 de noviembre.

Artículo 53.- Obligaciones registrales específicas.

Los sujetos pasivos deberán anotar en el Libro Registro de facturas recibidas, con la debida separación, las correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas directamente en interés del viajero.

CAPÍTULO VI

Régimen especial del recargo de equivalencia

Artículo 54.- Operaciones no calificadas como de transformación.

A los efectos de lo dispuesto por el artículo 149 de la Ley del Impuesto, se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no determinarán la pérdida de la condición de comerciante minorista las siguientes operaciones:

1º. Las de clasificación y envasado de productos, que no impliquen transformación de los mismos.

2º. Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte, previas a la entrega de los bienes transmitidos.

3º. El lavado, desinfectado, molido, troceado, descascarado y limpieza de productos alimenticios y, en general, las manipulaciones descritas en el artículo 45, letra a) de este Reglamento.

4º. Los procesos de refrigeración, congelación, troceamiento o desviscerado para las carnes y pescados frescos.

5º. La confección y colocación de cortinas y visillos.

6º. La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros.

Artículo 55.

Artículo 56.

Artículo 57.

Artículo 58.

Artículo 59.- Requisitos de aplicación.

1. El régimen especial del recargo de equivalencia se aplicará a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y comercialicen al por menor artículos o productos de cualquier naturaleza no exceptuados en el apartado dos de este artículo.

Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el párrafo anterior sólo quedarán sometidas a este régimen cuando todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

2. En ningún caso será de aplicación este régimen especial en relación con los siguientes artículos o productos:

1º. Vehículos accionados a motor para circular por carretera y sus remolques.

2º. Embarcaciones y buques.

3º. Aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves.

4º. Accesorios y piezas de recambio de los medios de transporte comprendidos en los números anteriores.

5º. Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino, así como la bisutería fina que contenga piedras preciosas, perlas naturales o los referidos metales, aunque sea en forma de bañado o chapado.

A los efectos de este Impuesto se considerarán piedras preciosas, exclusivamente, el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

Se exceptúan de lo dispuesto en este número:

a) Los objetos que contengan oro o platino en forma de bañado o chapado con un espesor inferior a 35 micras.

b) Los damasquinados.

6º. Prendas de vestir o de adorno personal confeccionadas con pieles de carácter suntuario.

A estos efectos, se consideran de carácter suntuario las pieles sin depilar de armiño, astrakanes, breistchwaz, burunduky, castor, cibelina, cibelina china, cibeta, chinchillas, chinchillonas, garduñas, gato lince, ginetas, glotón, guepardo, jaguar, león, leopardo nevado, lince, lobo, martas, martas Canadá, martas Japón, muflón, nutria de mar, nutria kanchaska, ocelote, osos, panda, pantera, pekan, pisshiki, platipus, tigre, turones, vicuña, visones, zorro azul, zorro blanco, zorro cruzado, zorro plateado y zorro shadow.

Se exceptúan de lo dispuesto en este número los bolsos, carteras y objetos similares así como las prendas confeccionadas exclusivamente con retales o desperdicios, cabezas, patas, colas, recortes, etc., o con pieles corrientes o de imitación.

7º. Los objetos de arte originales, antigüedades y objetos de colección definidos en el artículo 136 de la Ley del Impuesto.

8º. Los bienes que hayan sido utilizados por el sujeto pasivo transmitente o por terceros con anterioridad a su transmisión.

9º. Los aparatos para la avicultura y apicultura, así como sus accesorios.

10º. Los productos petrolíferos cuya fabricación, importación o venta esté sujeta a los Impuestos Especiales.

11º. Maquinaria de uso industrial.

12º. Materiales y artículos para la construcción de edificaciones o urbanizaciones.

13º. Minerales, excepto el carbón.

14º. Hierros, aceros y demás metales y sus aleaciones, no manufacturados.

15º. El oro de inversión definido en el artículo 140 de la Ley del Impuesto.

Artículos 60.- Comienzo o cese de actividades sujetas al régimen especial del recargo de equivalencia.

1. En los supuestos de iniciación o cese en este régimen especial, los sujetos pasivos deberán confeccionar inventarios de sus existencias de bienes destinados a ser comercializados y respecto de los cuales resulte aplicable el régimen especial, con referencia al día inmediatamente anterior al de iniciación o cese en la aplicación del mismo.

Los referidos inventarios, firmados por el sujeto pasivo, deberán ser presentados en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de quince días a partir del día de comienzo o cese en la aplicación del régimen especial.

2. Los ingresos o deducciones, derivados de la regularización de las situaciones a que se refieren los mencionados inventarios, deberán efectuarse en las declaraciones-liquidaciones correspondientes al período de liquidación en que se haya producido el inicio o cese en la aplicación del régimen especial.

Artículo 61.- Obligaciones formales y registrales del régimen especial del recargo de equivalencia.

1. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 59, apartado 1 de este Reglamento estarán obligados a acreditar ante sus proveedores o, en su caso, ante la Aduana, el hecho de estar sometidos o no al régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones o importaciones que realicen.

2. Los sujetos pasivos a los que sea aplicable este régimen especial no estarán obligados a llevar registros contables en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior:

1º. Los empresarios que realicen otras actividades a las que sean aplicables el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el régimen simplificado, quienes deberán llevar el Libro Registro de facturas recibidas, anotando con la debida separación las facturas que correspondan a adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad, incluso las referentes al régimen especial del recargo de equivalencia.

2º. Los empresarios que realicen operaciones u otras actividades a las que sean aplicables el régimen general de Impuesto o cualquier otro de los regímenes especiales del mismo, distinto de los mencionados en el número anterior, quienes deberán cumplir respecto de ellas las obligaciones formales establecidas con carácter general o específico en este Reglamento. En todo caso, en el Libro Registro de facturas recibidas deberán anotarse con la debida separación las facturas relativas a adquisiciones correspondientes a

actividades a las que sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

3. Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial deberán presentar también las declaraciones-liquidaciones que correspondan en los siguientes supuestos:

1.º Cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes, o bien sean los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, de la Ley del Impuesto.

En estos casos, ingresarán mediante las referidas declaraciones el Impuesto y, en su caso, el recargo que corresponda a los bienes o servicios a que se refieran las mencionadas operaciones.

2.º Cuando realicen entregas de bienes a viajeros con derecho a la devolución del Impuesto.

Mediante dichas declaraciones solicitarán la devolución de las cantidades que hubiesen reembolsado a los viajeros, acreditados con las correspondientes transferencias a los interesados o a las entidades colaboradoras que actúen en este procedimiento de devolución del Impuesto.

3.º Cuando realicen entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto, salvo que se trate de operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra e), tercer guión, de la Ley del Impuesto.

En estos casos, ingresarán mediante las correspondientes declaraciones el Impuesto devengado por las operaciones realizadas.

CAPÍTULO VII

Régimen especial del grupo de entidades

Artículo 61 bis.- Información censal y definición de vinculación.

1. Las entidades que formen parte de un grupo de entidades y que vayan a aplicar el régimen especial previsto en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto deberán comunicar esta circunstancia al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Esta comunicación se efectuará por la entidad dominante en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto y contendrá los siguientes datos:

a) Identificación de las entidades que integran el grupo y que van a aplicar el régimen especial.

b) En el caso de establecimientos permanentes de entidades no residentes en el territorio de aplicación del Impuesto que tengan la condición de entidad dominante, se exigirá la identificación de la entidad no residente en el territorio de aplicación del Impuesto a la que pertenecen.

c) Copia de los acuerdos por los que las entidades han optado por el régimen especial.

d) Relación del porcentaje de participación directa o indirecta mantenida por la entidad dominante respecto de todas y cada una de las entidades que van a aplicar el régimen especial y la fecha de adquisición de las respectivas participaciones.

e) La manifestación de que se cumplen todos los requisitos establecidos en el artículo 163 quinquies de la Ley del Impuesto, tanto para la entidad dominante como para todas y cada una de las dependientes.

f) En su caso, la opción establecida en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto, así como la renuncia a la misma. Esta opción supondrá la aplicación de lo dispuesto en los apartados uno y tres del artículo 163 octies de la Ley del Impuesto.

Los órganos administrativos competentes para la recepción de esta información comunicarán a la entidad dominante el número del grupo de entidades otorgado.

Asimismo, la entidad dominante deberá presentar una comunicación en caso de que se produzca cualquier modificación que afecte a las entidades del grupo que aplican el régimen especial. Esta comunicación deberá presentarse dentro del periodo de declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en que se produzca.

2. Las entidades que, formando parte de un grupo, opten por la aplicación del régimen especial, conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, podrán optar asimismo por la aplicación de lo dispuesto en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto. En todo caso, esta opción se referirá al conjunto de entidades que apliquen el régimen especial y formen parte del mismo grupo de entidades.

Esta opción se podrá ejercitar de forma simultánea a la opción por la aplicación del régimen especial o con posterioridad al inicio de dicha aplicación, pero en todo caso deberá comunicarse durante el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto.

La opción tendrá una validez mínima de un año natural, entendiéndose prorrogada, salvo renuncia. La renuncia tendrá una validez mínima de un año y se ejercitará mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Esta renuncia no impedirá que las entidades que la formulen continúen aplicando el régimen especial del grupo de entidades con exclusión de lo dispuesto en el artículo 163 sexies. cinco de la Ley del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 de este mismo artículo.

3. Las entidades que hayan ejercitado la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto aplicarán la regla de prorrata especial a que se refiere el artículo 103.dos.1.º de dicha Ley del Impuesto en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, sin perjuicio de las opciones que se pudieran ejercitar en relación con el resto de sectores diferenciados que, en su caso, tuvieran cada una de las entidades del grupo.

4. En el mes de diciembre de cada año natural, la entidad dominante deberá comunicar al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria la relación de entidades que, dentro de su grupo, apliquen el régimen especial, identificando las que motiven cualquier alteración respecto a las del año anterior. No obstante, en el caso de que se hayan incorporado entidades al grupo en el citado mes de diciembre, la información relativa a dichas entidades se podrá presentar hasta el 20 de enero siguiente.

En el caso de entidades que se incorporen al grupo, junto con esta comunicación se deberá aportar copia de los acuerdos por los que esas entidades han optado por el régimen especial. Estos acuerdos se deberán haberse adoptado antes del inicio del año natural en el que se pretenda la aplicación del régimen especial. No obstante, para las entidades de nueva creación que se incorporen a un grupo que ya viniera aplicando el régimen especial, será válida la adopción del acuerdo antes de la finalización del periodo de presentación de la primera declaración-liquidación individual que corresponda en aplicación del régimen especial, aplicándose en tal caso el régimen especial desde el primer día del periodo de liquidación al que se refiera esa declaración-liquidación.

5. La renuncia al régimen especial se ejercitará mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se deberá formular en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

6. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrá aprobar un modelo específico a través del cual se sustancien las comunicaciones que se citan en los apartados anteriores de este artículo, regulando la forma, lugar y plazos de presentación.

7. Se considerará que existe vinculación financiera cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50 por ciento en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas.

Se considerará que existe vinculación económica cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, realizando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas.

Se considerará que existe vinculación organizativa cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa.

Artículo 61 ter.- Declaraciones-liquidaciones.

1. La entidad dominante deberá presentar las declaraciones-liquidaciones agregadas una vez presentadas las declaraciones-liquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial, incluida la de la entidad dominante.

No obstante, en caso de que alguna de dichas declaraciones-liquidaciones individuales no se haya presentado en el plazo establecido al efecto, se podrá presentar la declaración-liquidación agregada del grupo, sin perjuicio de las actuaciones que procedan, en su caso, por la falta de presentación de dicha declaración-liquidación individual.

2. Las entidades que queden excluidas del régimen especial pasarán a aplicar, en su caso, el régimen general del Impuesto desde el periodo de liquidación en que se produzca esta circunstancia, presentando sus declaraciones-liquidaciones individuales, mensual o trimestralmente, en función de su volumen de operaciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 71. En particular, cuando la exclusión del régimen especial se produzca con efectos para una fecha distinta de la correspondiente al inicio de un trimestre natural y la entidad excluida deba presentar sus declaraciones-liquidaciones trimestralmente, dicha entidad presentará una declaración-liquidación trimestral por el período de tiempo restante hasta completar dicho trimestre.

En caso de que una entidad que quede excluida del régimen especial del grupo de entidades cumpla los requisitos que se establecen en el artículo 30, podrá optar por el procedimiento especial de devolución que se regula en el mismo.

3. El Ministro de Hacienda y Función Pública aprobará los modelos de declaración-liquidación individual y agregada que procedan para la aplicación del régimen especial. Estas declaraciones-liquidaciones deberán presentarse durante los primeros treinta días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación mensual correspondiente al mes de enero.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, el Ministro de Hacienda y Función Pública, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que se presenten por vía electrónica.

4. Los empresarios o profesionales que apliquen el régimen especial no podrán acogerse al sistema de cuenta corriente en materia tributaria que se regula en los artículos 138 a 143 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Artículo 61 quater.- Renuncia a las exenciones.

1. La facultad de renuncia a las exenciones que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto se podrá efectuar cuando la entidad de que se trate haya optado en tiempo y forma por el tratamiento especial de las operaciones intragrupo que se señala en el citado precepto.

Esta facultad se efectuará operación por operación, documentándose en la forma que se establece en el apartado siguiente.

La citada facultad no dependerá de la condición de empresario o profesional con derecho a la deducción de las cuotas soportadas del destinatario de las operaciones a las que se refiera la renuncia.

2. Esta renuncia se realizará mediante la expedición de una factura en la que conste la repercusión del impuesto, en su caso, y una referencia al artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto.

Esta factura deberá cumplir todos los requisitos que se establecen en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, sin que a estos efectos sea aplicable el apartado 7 de dicho artículo.

3. En caso de que a las operaciones a las que se refiera esta renuncia les sea igualmente aplicable lo dispuesto en el artículo 20.dos de la Ley del Impuesto, prevalecerá la facultad que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de dicha Ley.

En tal caso, la renuncia a la exención deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes, entendiéndose comunicada de forma fehaciente si en la factura que se expida con ocasión de la realización de las operaciones se efectúa la repercusión expresa del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 61 quinquies.- Obligaciones formales específicas del régimen especial.

1. Cuando el grupo de entidades opte por la aplicación de lo dispuesto en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto, la entidad dominante deberá disponer de un sistema de información analítica cuyo contenido será el siguiente:

a) La descripción de los bienes y servicios utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de operaciones intragrupo y por los cuales se haya soportado o satisfecho el Impuesto.

En esta relación se incluirán tanto los bienes y servicios adquiridos a terceros como aquellos otros que, sin haber sido adquiridos a terceros, hayan dado lugar a cuotas soportadas o satisfechas por cualquiera de las operaciones sujetas al Impuesto.

b) El importe de la base imponible y de las cuotas soportadas o satisfechas por dichos bienes o servicios, conservando los justificantes documentales correspondientes.

c) El importe de las cuotas deducidas de las soportadas o satisfechas por dichos bienes y servicios, indicando la regla de prorrata, general o especial, aplicada por todas y cada una de las entidades que estén aplicando el régimen especial.

Para el caso de los bienes de inversión, se deberá consignar igualmente el importe de las regularizaciones practicadas, en su caso, en relación con los mismos, así como el inicio de su utilización efectiva.

d) Los criterios utilizados para la imputación del coste de dichos bienes y servicios a la base imponible de las operaciones intragrupo y al sector diferenciado constituido por dichas operaciones.

Estos criterios deberán especificarse en una memoria, que formará parte del sistema de información, y deberán cuantificarse, siendo obligatoria la conservación de los justificantes formales de las magnitudes utilizadas, en su caso, durante todo el plazo durante el cual deba conservarse el sistema de información. Los citados criterios atenderán, siempre que sea posible, a la utilización real de los citados bienes y servicios en las operaciones intragrupo, sin perjuicio de la utilización de cualesquiera otros, como la imputación proporcional al valor normal de mercado de dichas operaciones en condiciones de libre competencia, cuando se trate de bienes y servicios cuya utilización real resulte imposible de concretar.

Estos criterios podrán ser sometidos a la valoración previa de la Administración tributaria. El Ministro de Economía y Hacienda dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de esta valoración previa.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 61 quáter de este reglamento, las operaciones intragrupo que se realicen entre entidades que apliquen lo dispuesto en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto deberán documentarse en factura que deberá cumplir todos los requisitos que se establecen en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, sin que sea aplicable lo dispuesto en su apartado 7. No obstante, como base imponible de las citadas operaciones se deberá hacer constar tanto la que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 163 octies.uno de la Ley del Impuesto como la que resultaría de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de dicha ley, identificando la que corresponda a cada caso.

Estas facturas deberán expedirse en una serie especial y consignarse por separado, en su caso, en el libro registro de facturas expedidas.

Artículo 61 sexies.- Procedimientos de control.

Las interrupciones justificadas y las dilaciones por causas no imputables a la Administración tributaria que se produzcan en el curso de un procedimiento de comprobación seguido con cualquier entidad del grupo en relación con la comprobación de este Impuesto afectarán al plazo de duración del procedimiento del grupo de entidades, siempre que la entidad dominante tenga conocimiento formal de ello.

La ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, acordada respecto del grupo y formalizada con la entidad dominante, surtirá efectos para todo el grupo de entidades.

CAPÍTULO VIII

Régimen especial del criterio de caja

Artículo 61 septies.- Opción por la aplicación del régimen especial del criterio de caja.

1. La opción a que se refiere el artículo 163 undecies de la Ley del Impuesto deberá ejercitarse al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad, o bien, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendién-

dose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia al mismo o la exclusión de este régimen.

2. La opción deberá referirse a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo que no se encuentren excluidas del régimen especial conforme a lo establecido en el apartado dos del artículo 163 duodecies de la Ley del Impuesto.

Artículo 61 octies. Renuncia a la aplicación del régimen especial del criterio de caja.

La renuncia al régimen especial se ejercitará mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años.

Artículo 61 nonies. Exclusión del régimen especial del criterio de caja.

Los sujetos pasivos que hayan optado por la aplicación de este régimen especial quedarán excluidos del mismo cuando su volumen de operaciones durante el año natural haya superado los 2.000.000 de euros.

Cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural, dicho importe se elevará al año.

Quedarán excluidos del régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural supere la cuantía de 100.000 euros.

La exclusión producirá efecto en el año inmediato posterior a aquel en que se produzcan las circunstancias que determinen la misma. Los sujetos pasivos excluidos por estas causas que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos podrán optar nuevamente a la aplicación del régimen especial en los términos señalados en el artículo 61 septies de este Reglamento.

Artículo 61 decies. Obligaciones registrales específicas.

1. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja deberán incluir en el libro registro de facturas expedidas a que se refiere el artículo 63 de este Reglamento, la siguiente información:

1.º Las fechas del cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.

2.º Indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación.

2. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja así como los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja pero que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el mismo deberán incluir en el libro registro de facturas recibidas a que se refiere el artículo 64 de este Reglamento, la siguiente información:

1.º Las fechas del pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.

2.º Indicación del medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación.

Artículo 61 undecies. Obligaciones específicas de facturación.

1. A efectos de lo establecido en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, toda factura y sus copias expedida por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja referentes a operaciones a las que sea aplicable el mismo, contendrá la mención de "régimen especial del criterio de caja".

2. A efectos de lo establecido en el artículo 11 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, la expedición de la factura de las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja deberá producirse en el momento de su realización, salvo cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, en cuyo caso la expedición de la factura deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hayan realizado.

CAPÍTULO IX

Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica

Artículo 61 duodecies. Opción y renuncia. Efectos.

1. La opción por alguno de los regímenes especiales a los que se refiere el capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto se realizará a través de la presentación, en el Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de inicio en los regímenes especiales y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración.

En el caso de que España sea el Estado miembro de identificación la declaración de inicio se regula en los artículos 163 noniesdecies y 163 duovicies de la Ley del Impuesto.

No obstante lo anterior, cuando un empresario o profesional inicie las operaciones incluidas en estos regímenes especiales con carácter previo a la fecha de efectos a la que se refiere en el primer párrafo, el régimen especial surtirá efecto a partir de la fecha en que comience la prestación de los servicios, siempre y cuando el empresario o profesional presente dicha declaración de inicio a más tardar el décimo día del mes siguiente a la fecha de inicio de las operaciones.

Lo establecido en este apartado se entiende sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria del Estado miembro de identificación de denegar el registro a los regímenes especiales cuando el empresario o profesional no cumpla las condiciones para acogerse a los regímenes en cuestión.

2. La renuncia voluntaria a cualquiera de los regímenes especiales a que se refiere este capítulo se realizará a través de la presentación de la declaración de cese en los regímenes especiales al Estado miembro de identificación, que deberá efectuarse al menos quince días antes de finalizar el trimestre natural anterior a aquel en que quiera dejar de utilizarse el régimen especial y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración de cese.

La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de dos trimestres naturales contados a partir de la fecha en la que surta efecto la misma y respecto al régimen especial al que se aplique.

En el caso de que España sea el Estado miembro de identificación la declaración de cese se regula en los artículos 163 noniesdecies y 163 duovicies de la Ley del Impuesto.

3. Cuando un empresario o profesional establecido en la Comunidad traslade la sede de su actividad económica de un Estado miembro a otro o deje de estar establecido en el Estado miembro de identificación pero continúe establecido en la Comunidad y cumpla las condiciones para poder seguir acogido al régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, podrá presentar la declaración de cese en el Estado miembro de identificación en el que deje de estar establecido y presentar una nueva declaración de inicio en un nuevo Estado miembro en la fecha en que se produzca el cambio de sede o de establecimiento permanente.

El cambio de Estado miembro de identificación surtirá efecto desde la fecha en que se produzca, siempre y cuando el empresario o profesional presente la declaración correspondiente a cada uno de los Estados miembros de identificación afectados en la que informe del cambio de Estado miembro de identificación a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquél en que se haya producido el cambio de sede o de establecimiento permanente; en tal caso no resultará aplicable además lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado anterior.

Lo previsto en este apartado resultará igualmente aplicable en los supuestos en que se produzca un cambio en el régimen especial de entre los previstos en las secciones 2.ª y 3.ª del capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto.

4. En los casos a que se refiere el apartado 3 anterior y siempre que la declaración de cese en el Estado miembro de identificación en el que deje de estar establecido se presente en un día distinto al último día de un trimestre natural, el empresario o profesional vendrá

obligado a presentar la primera declaración- liquidación trimestral del Impuesto que se produzca tras la declaración de cese y efectuar el ingreso correspondiente al Impuesto en los dos Estados miembros de identificación, atendiendo a las prestaciones de servicios efectuadas durante los períodos en que cada uno de los Estados miembros hayan sido el Estado miembro de identificación.

Artículo 61 terdecies. Exclusión y efectos.

1. La exclusión de un empresario o profesional de cualquiera de los regímenes especiales se adoptará por el Estado miembro de identificación, cuya decisión deberá notificar a dicho empresario por vía electrónica y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la fecha de la indicada comunicación.

No obstante lo anterior, cuando la exclusión traiga causa en el cambio de sede de actividad económica o de establecimiento permanente, surtirá efecto a partir de la fecha de dicho cambio, siempre y cuando el empresario o profesional presente la declaración de modificación a cada uno de los dos Estados miembros de identificación afectados, en la que informe del cambio de Estado miembro de identificación a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquél en que se haya producido el cambio de sede o de establecimiento permanente.

2. Serán causas de exclusión de los regímenes especiales cualesquiera de las que se relacionan a continuación:

a) La presentación por el empresario o profesional de la declaración de cese por haber dejado de prestar servicios comprendidos en cualquiera de los regímenes especiales; a tal efecto el empresario o profesional deberá presentar dicha declaración al Estado miembro de identificación a más tardar el décimo día del mes siguiente a que se produzca dicha situación.

En el caso de que España sea el Estado miembro de identificación la declaración de cese se regula en los artículos 163 noniesdecies y 163 duovicies de la Ley del Impuesto.

b) La existencia de hechos que permitan presumir que el empresario o profesional ha dejado de desarrollar sus actividades en cualquiera de los regímenes especiales; se considerará que se ha producido lo anterior cuando el empresario o profesional no preste en ningún Estado miembro de consumo alguno de los servicios a que se refieren los regímenes especiales durante un período de ocho trimestres naturales consecutivos.

c) El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes.

d) El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales, el cual concurrirá cuando, entre otros:

a´) se hayan enviado al empresario o profesional comunicaciones o recordatorios de la obligación de presentar una declaración durante los tres trimestres naturales anteriores y no se haya presentado la correspondiente declaración del Impuesto en el plazo de diez días a computar desde la recepción de cada recordatorio o comunicación;

b´) se hayan enviado al empresario o profesional comunicaciones o recordatorios de la obligación de efectuar un pago durante los tres trimestres naturales anteriores y no se haya abonado la suma íntegra en el plazo de diez días a computar desde la recepción de cada recordatorio o comunicación, a menos que el importe pendiente correspondiente a cada declaración sea inferior a 100 euros;

c´) el empresario o profesional haya incumplido su obligación de poner a disposición del Estado miembro de identificación o del Estado miembro de consumo sus registros por vía electrónica en el plazo de un mes desde el correspondiente recordatorio o comunicación remitido por el Estado miembro de identificación.

La exclusión por motivo de la letra a) anterior tendrá efectos para un periodo mínimo de dos trimestres naturales contados a partir de la fecha del cese y respecto al régimen especial al que se aplique. Cuando la exclusión traiga causa en los supuestos a que se refiere la letra d) anterior surtirá efectos para un período mínimo de ocho trimestres naturales contados a partir de la fecha de efecto de la exclusión y respecto de los dos regímenes especiales.

Artículo 61 quaterdecies. Obligaciones de información.

El empresario o profesional acogido a cualesquiera de estos regímenes especiales deberá presentar una declaración de modificación al Estado miembro de identificación ante cualquier cambio en la información proporcionada al mismo; dicha declaración se deberá presentar a más tardar el décimo día del mes

siguiente a aquél en que se haya producido el cambio correspondiente.

En el caso de que España sea el Estado miembro de identificación la declaración de modificación se regula en los artículos 163 noniesdecies y 163 duovicies de la Ley del Impuesto.

Artículo 61 quinquiesdecies. Obligaciones formales.

1. Los empresarios y profesionales han de llevar un registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales, con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del Impuesto. A tal efecto, dicho registro deberá contener la siguiente información:

a) El Estado miembro de consumo en el que se preste el servicio;

b) el tipo de servicio prestado;

c) la fecha de la prestación del servicio;

d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada;

e) cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible;

f) el tipo del Impuesto aplicado;

g) el importe adeudado del Impuesto con indicación de la moneda utilizada;

h) la fecha y el importe de los pagos recibidos;

i) cualquier anticipo recibido antes de la prestación del servicio;

j) la información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido;

k) el nombre del cliente, siempre que se disponga del mismo;

l) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual.

2. La información anterior deberá conservarse de tal manera que permita su disposición por vía electrónica, de forma inmediata y por cada uno de los servicios prestados y estará disponible tanto para el Estado de consumo como para el Estado de identificación.

3. La expedición de factura, en los casos en que resulte procedente, se determinará y se ajustará conforme con las normas del Estado miembro de consumo.

TÍTULO IX

OBLIGACIONES CONTABLES DE LOS SUJETOS PASIVOS

Artículo 62.- Libros Registros del Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. Los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar, con carácter general y en los términos dispuestos por este reglamento, los siguientes libros registros:

a) Libro registro de facturas expedidas.

b) Libro registro de facturas recibidas.

c) Libro registro de bienes de inversión.

d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior no será de aplicación respecto de las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia y del aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, con las salvedades establecidas en las normas reguladoras de dichos regímenes especiales, ni respecto de las entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos realizadas por las personas a que se refiere el artículo 5.uno.e) de la Ley del Impuesto.

3. Los libros o registros, incluidos los de carácter informático que, en cumplimiento de sus obligaciones fiscales o contables, deban llevar los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, podrán ser utilizados a efectos de este impuesto, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en este reglamento.

4. Quienes fuesen titulares de diversos establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto podrán llevar, en cada uno de ellos, los libros registros establecidos en el apartado 1, en los que anotarán por separado las operaciones efectuadas desde dichos establecimientos, siempre que los asientos resúmenes de éstos se trasladen a los correspondientes libros registros generales que deberán llevarse en el domicilio fiscal.

5. El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar, previas las comprobaciones que estime oportunas, la sustitución de los libros registros mencionados en el apar-

tado 1 por sistemas de registro diferentes, así como la modificación de los requisitos exigidos para las anotaciones registrales, siempre que respondan a la organización administrativa y contable de los empresarios o profesionales o sujetos pasivos y, al mismo tiempo, quede garantizada plenamente la comprobación de sus obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Dichas autorizaciones serán revocables en cualquier momento.

6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, los libros registro a que se refiere el apartado 1 de este artículo, deberán llevarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto, que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento.

Además, aquellos empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto no mencionados en el párrafo anterior, podrán optar por llevar los libros registro a que se refieren los artículos 40, apartado 1; 47, apartado 2; 61, apartado 2 y el apartado 1 de este artículo, a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los términos establecidos en el artículo 68 bis de este Reglamento.

A efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, se llevarán unos únicos libros registro en los que se anotarán las operaciones de todos los establecimientos situados en el territorio de aplicación del Impuesto.

El suministro electrónico de los registros de facturación se realizará a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante un servicio web o, en su caso, a través de un formulario electrónico, todo ello conforme con los campos de registro que apruebe por Orden el Ministro de Hacienda y Función Pública.

Artículo 63.- Libro Registro de facturas expedidas.

1. Los empresarios o profesionales deberán llevar y conservar un libro registro de las facturas que hayan expedido, en el que se anotarán, con la debida separación, el total de los referidos documentos.

La misma obligación incumbirá a quienes, sin tener la condición de empresarios o profesionales a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sean sujetos pasivos de éste, en relación con las facturas que expidan en su condición de tales.

2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos o anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo, sobre hojas separadas, que después habrán de ser numeradas y encuadernadas correlativamente para formar el libro mencionado en el apartado anterior.

No obstante, en el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, la llevanza de este libro registro de facturas expedidas deberá realizarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro electrónico de los registros de facturación.

3. En el libro registro de facturas expedidas se inscribirán, una por una, las facturas expedidas y se consignarán el número y, en su caso, serie, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del destinatario, la base imponible de las operaciones, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto y, en su caso, el tipo impositivo aplicado y, opcionalmente, también la expresión «IVA incluido», la cuota tributaria y si la operación se ha efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja, en cuyo caso, se deberán incluir las menciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 61 decies de este Reglamento.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, se incluirá además la siguiente información:

a) Tipo de factura expedida, indicando si se trata de una factura completa o, simplificada.

Los campos de registro electrónico que se aprueben por Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública podrán exigir que se incluyan otras especificaciones que sirvan para identificar determinadas facturas, como el caso de las facturas expedidas por terceros, así como la identificación de aquellos recibos y otros documentos de uso en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional a que se refieren el artículo 16.1 y disposición adicional primera del Reglamento por el que se regulan

las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

b) Identificación, en su caso, de si se trata de una rectificación registral a que se refiere el artículo 70 de este Reglamento.

c) Descripción de las operaciones.

d) En el caso de facturas rectificativas se deberán identificar como tales e incluirán la referencia a la factura rectificada o, en su caso, las especificaciones que se modifican.

e) En el caso de facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad, se incluirá la referencia de la factura que se sustituye o de la que se canjea o, en su caso, las especificaciones que se sustituyen o canjean.

f) Las menciones a que se refieren el artículo 51 quáter y el apartado 2 del artículo 61 quinquies de este Reglamento, y las letras j) y l) a p) del apartado 1 del artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

g) Periodo de liquidación de las operaciones que se registran a que se refieren las facturas expedidas.

h) Indicación de que la operación no se encuentra, en su caso, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

i) En el caso de que la factura haya sido expedida en virtud de una autorización en materia de facturación de las previstas en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación, se incluirá la referencia a la autorización concedida.

El Ministro de Hacienda y Función Pública podrá mediante Orden ministerial determinar que, junto a lo anterior, se incluya aquella otra información con transcendencia tributaria a que se refieren los artículos 33 a 36 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

4. La anotación individualizada de las facturas a que se refiere el apartado anterior se podrá sustituir por la de asientos resúmenes en los que se harán constar la fecha o periodo en que se hayan expedido, base imponible global correspondiente a cada tipo impositivo, los tipos impositivos, la cuota global de facturas numeradas correlativamente y expedidas en la misma fecha, los números inicial y final de las mismas y si las operaciones se han efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja, en cuyo caso, se deberán incluir las menciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 61 decies de este Reglamento, siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

a) Que en las facturas expedidas no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme a lo dispuesto por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

b) Que el devengo de las operaciones documentadas se haya producido dentro de un mismo mes natural.

Igualmente será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

5. Suprimido.

6. Igualmente, deberán anotarse por separado las facturas rectificativas a que se refiere el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, consignando el número, fecha de expedición, identificación del proveedor, base imponible, tipo impositivo y cuota.

Artículo 64.- Libro Registro de facturas recibidas.

1. Los empresarios o profesionales, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán numerar correlativamente todas las facturas, justificantes contables y documentos de aduanas correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Esta numeración podrá realizarse mediante series separadas siempre que existan razones que lo justifiquen.

2. Los documentos a que se refiere el apartado anterior se anotarán en el libro registro de facturas recibidas.

En particular, se anotarán las facturas correspondientes a las entregas que den lugar a las adquisiciones intracomunitarias de bienes

sujetas al impuesto efectuadas por los empresarios o profesionales.

Igualmente, deberán anotarse las facturas o, en su caso, los justificantes contables a que se refiere el número 4º del apartado uno del artículo 97 de la Ley del Impuesto.

3. Será válida, sin embargo, la realización de asientos o anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo, sobre hojas separadas que, después, habrán de ser numeradas y encuadernadas correlativamente para formar el libro regulado en este artículo.

No obstante, en el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento la llevanza de este libro registro de facturas recibidas deberá realizarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro electrónico de los registros de facturación.

4. En el libro registro de facturas recibidas se anotarán, una por una, las facturas recibidas y, en su caso, los documentos de aduanas y los demás indicados anteriormente. Se consignarán su número de recepción, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior y así conste en el citado documento, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado a su expedición, la base imponible, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, y, en su caso, el tipo impositivo, la cuota tributaria y si la operación se encuentra afectada por el régimen especial del criterio de caja, en cuyo caso, se deberán incluir las menciones a que se refiere el apartado 2 del artículo 61 decies de este Reglamento.

En el caso de las facturas a que se refiere el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo, las cuotas tributarias correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a que den lugar las entregas en ellas documentadas habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas.

Igualmente, en el caso de las facturas o, en su caso, de los justificantes contables a que se refiere el párrafo tercero del apartado 2 de este artículo, las cuotas tributarias correspondientes a las entregas de bienes o prestaciones de servicios en ellas documentadas, habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas o justificantes contables.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, se incluirá además la siguiente información:

a) Número y, en su caso, serie que figure en la factura, que sustituirá al número de recepción utilizado por quienes no estén incluidos en el artículo 62.6 de este Reglamento.

b) Identificación, en su caso, de si se trata de una rectificación registral a que se refiere el artículo 70 de este Reglamento.

c) Descripción de las operaciones.

d) Las menciones a que se refieren el apartado 2 del artículo 61 quinquies de este Reglamento y las letras l) a p) del apartado 1 del artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre y si se trata de una adquisición intracomunitaria de bienes.

e) Cuota tributaria deducible correspondiente al periodo de liquidación en que se realiza la anotación. La regularización de la deducción, en su caso, se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 105.Cuatro, 109, 110, 111 y 112 de la Ley del Impuesto, según corresponda, sin que ello implique la modificación de la cuota deducible registrada.

f) Periodo de liquidación en el que se registran las operaciones a que se refieren las facturas recibidas.

En el supuesto de operaciones de importación, se consignará la fecha de contabilización de la operación y el número del correspondiente documento aduanero.

El Ministro de Hacienda y Función Pública podrá mediante Orden ministerial determinar que junto a lo anterior se incluya aquella otra información con transcendencia tributaria a que se refieren los artículos 33 a 36 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

5. Podrá hacerse un asiento resumen global de las facturas recibidas en una misma fecha, en el que se harán constar los números inicial y final de las facturas recibidas asignados por el destinatario, siempre que procedan

de un único proveedor, la suma global de la base imponible correspondiente a cada tipo impositivo, la cuota impositiva global y si las operaciones se encuentran afectadas por el régimen especial del criterio de caja, en cuyo caso se deberán incluir las menciones a que se refiere el apartado 2 del artículo 61 decies de este Reglamento, siempre que el importe total conjunto de las operaciones, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido, no exceda de 6.000 euros, y que el importe de las operaciones documentadas en cada una de ellas no supere 500 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido.

Igualmente será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos

Artículo 65.- Libro Registro de bienes de inversión.

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión, según lo dispuesto en los artículos 107 a 110, ambos inclusive, de la Ley del Impuesto, deberán llevar, ajustado a los requisitos formales del artículo 68 de este Reglamento, un Libro Registro de bienes de inversión.

2. En dicho Libro se registrarán, debidamente individualizados, los bienes adquiridos por el sujeto pasivo calificados como de inversión según lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley del Impuesto.

3. Asimismo, los sujetos pasivos deberán reflejar en este Libro Registro los datos suficientes para identificar de forma precisa las facturas y documentos de Aduanas correspondientes a cada uno de los bienes de inversión asentados.

4. Se anotarán, igualmente, por cada bien individualizado, la fecha del comienzo de su utilización, prorrata anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.

5. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización, se darán de baja del Libro Registro los bienes de inversión correspondientes, anotando la referencia precisa al asentamiento del Libro Registro de facturas emitidas que recoge dicha entrega, así como la regularización de la deducción efectuada con motivo de la misma, según el procedimiento señalado en el artículo 110 de la Ley del Impuesto.

6. Será válida la realización de asientos o anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas separadas que después habrán de ser numeradas y encuadernadas correlativamente para formar el libro regulado en este artículo.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento la llevanza de este libro registro deberá realizarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, debiendo remitirse la totalidad de los registros dentro del plazo de presentación correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural.

No obstante, si dichos sujetos pasivos causaran baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, deberán suministrar la totalidad de los registros dentro del plazo de presentación correspondiente a la última declaración-liquidación del Impuesto que tengan la obligación de presentar salvo en los supuestos de baja de oficio previstos en el artículo 146 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en que el plazo de presentación será el correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural.

Artículo 66.- Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar un libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, en el que se anotarán las que se describen a continuación:

1º. El envío o recepción de bienes para la realización de los informes periciales o trabajos mencionados en la letra b) del número 7º, del apartado uno del artículo 70 de la Ley del Impuesto.

2º. Las transferencias de bienes y las adquisiciones intracomunitarias de bienes comprendidas en los artículos 9, número 3º., y 16, número 2º., de la Ley del Impuesto, incluidas, en ambos casos, las contempladas en las excepciones correspondientes a las letras e), f) y g) del citado artículo 9, número 3º.

2. En el mencionado Libro Registro deberán constar los siguientes datos:

1º. Operación y fecha de la misma.

2º. Descripción de los bienes objeto de la operación con referencia, en su caso, a su factura de adquisición o título de posesión.

3º. Otras facturas o documentación relativas a las operaciones de que se trate.

4º. Identificación del destinatario o remitente, indicando su número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, razón social y domicilio.

5º. Estado miembro de origen o destino de los bienes.

6º. Plazo que, en su caso, se haya fijado para la realización de las operaciones mencionadas.

3. En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, la llevanza de este libro registro deberá realizarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de la información del detalle de cada una de las operaciones que se deben anotar en el mismo.

Artículo 67.- Contenido de los documentos registrales.

Los Libros Registros deberán permitir determinar con precisión en cada período de liquidación:

1º. El importe total del Impuesto sobre el Valor Añadido que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes.

2º. El importe total del Impuesto soportado por el sujeto pasivo por sus adquisiciones o importaciones de bienes o por los servicios recibidos o, en su caso, por los autoconsumos que realice y la cuota tributaria deducible.

3º. Respecto a las operaciones reflejadas en el Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias, la situación de los bienes a que se refieren las mismas, en tanto no tenga lugar el devengo de las entregas o adquisiciones intracomunitarias.

Artículo 68.- Requisitos formales.

1. Todos los libros registro mencionados en este reglamento deberán ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad y exactitud, por orden de fechas, sin espacios en blanco y sin interpolaciones, raspaduras ni tachaduras. Deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones registrales.

Las anotaciones registrales deberán hacerse expresando los valores en euros. Cuando la factura se hubiese expedido en una unidad de cuenta o divisa distinta del euro, tendrá que efectuarse la correspondiente conversión para su reflejo en los libros registro.

2. Los requisitos mencionados en el apartado anterior se entenderán sin perjuicio de los posibles espacios en blanco en el libro registro de bienes de inversión, en previsión de la realización de los sucesivos cálculos y ajustes de la prorrata definitiva.

3. Las páginas de los libros Registros deberán estar numeradas correlativamente.

4. Lo dispuesto en los apartados anteriores no resultará aplicable a las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, salvo la obligación de expresar los valores en euros.

Artículo 68 bis. Opción por la llevanza electrónica de los libros registro.

La opción a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, se deberá ejercer durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto mediante la presentación de la correspondiente declaración censal. No obstante quienes hubieran iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural en curso, podrán optar por este sistema de llevanza de los libros registro al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad, surtiendo efecto dicha opción en el año natural en curso.

La opción se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma.

Quienes opten por este sistema de llevanza de los libros registro deberán cumplir con el suministro de los registros de facturación durante al menos el año natural para el que se ejercita la opción.

La renuncia a la opción deberá ejercitarse mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de noviembre anterior

al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual que queden excluidos del mismo por aplicación de lo dispuesto en el artículo 30.6 de este Reglamento quedarán asimismo excluidos de la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con efectos desde el primer día del período de liquidación en el que se haya notificado el respectivo acuerdo de exclusión.

El cese en la aplicación del régimen especial del grupo de entidades conforme lo que establece el artículo 163 septies de la Ley del Impuesto determinará, con efectos desde que se produzca aquel, el cese de la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Lo establecido en los dos párrafos anteriores no será de aplicación cuando se trate de empresarios o profesionales cuyo periodo de liquidación siga siendo mensual de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 de este Reglamento.

Artículo 69.- Plazos para las anotaciones registrales.

1. Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registros en el momento en que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario.

2. No obstante, las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo respecto de las cuales no se expidan facturas deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de la realización de las operaciones o de la expedición de los documentos, siempre que este plazo sea menor que el señalado en el apartado anterior.

3. Las facturas recibidas deberán anotarse en el correspondiente libro registro por el orden en que se reciban, y dentro del período de liquidación en que proceda efectuar su deducción.

4. Las operaciones a que se refiere el artículo 66.1 deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de inicio de la expedición o transporte de los bienes a que se refieren.

5. Las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes Libros Registro generales en los plazos establecidos en los números anteriores como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban completarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones.

Artículo 69 bis. Plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación.

1. En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, el suministro de los registros de facturación deberá realizarse en los siguientes plazos:

a) La información correspondiente a las facturas expedidas, en el plazo de cuatro días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 164.dos de la Ley del Impuesto, en cuyo caso, dicho plazo será de ocho días naturales. En ambos supuestos el suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del Impuesto correspondiente a la operación que debe registrarse.

b) La información correspondiente a las facturas recibidas, en un plazo de cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las operaciones correspondientes.

En el caso operaciones de importación, los cuatro días naturales se deberán computar desde que se produzca el registro contable del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas y en todo caso antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que se hayan incluido.

c) La información de las operaciones a que se refiere el artículo 66.1 de este Reglamento, en un plazo de cuatro días naturales, desde el momento de inicio de la expedición o trans-

porte, o en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren.

A efectos del cómputo del plazo de cuatro u ocho días naturales a que se refieren las letras a), b) y c) anteriores, se excluirán los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.

2. El suministro de la información correspondiente a las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja deberá realizarse en los plazos establecidos en los apartados anteriores, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban suministrarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones.

3. En el caso de rectificaciones registrales a que se refiere el artículo 70 de este Reglamento, el suministro de los registros de facturación que recojan tales rectificaciones antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que deban tenerse en cuenta.

Artículo 70.- Rectificación de las anotaciones registrales.

1. Cuando los empresarios o profesionales hubieran incurrido en algún error material al efectuar las anotaciones registrales a que se refieren los artículos anteriores deberán rectificarlas. Esta rectificación deberá efectuarse al finalizar el periodo de liquidación mediante una anotación o grupo de anotaciones que permita determinar, para cada período de liquidación, el correspondiente impuesto devengado y soportado, una vez practicada dicha rectificación.

Lo anterior resultará de aplicación para las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, conforme establece el apartado 3 del artículo 69 bis de del mismo.

2. En caso de tratarse de bienes de inversión, las rectificaciones, en lo que afecten a la regularización de las deducciones por adquisición de aquellos, se anotarán en el libro registro de bienes de inversión junto a la anotación del bien al que se refieran, debiendo identificarse como una rectificación.

TÍTULO X

GESTIÓN DEL IMPUESTO

CAPÍTULO I

Liquidación y Recaudación

Artículo 71.- Liquidación del Impuesto. Normas generales.

1. Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes.

Los empresarios y profesionales deberán presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, así como la declaración resumen anual prevista en el apartado 7, incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas.

La obligación establecida en los párrafos anteriores no alcanzará a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto.

La obligación de presentar la declaración resumen anual prevista en el apartado 7 no alcanzará a aquellos sujetos pasivos respecto de los que la Administración Tributaria ya posea información suficiente a efectos de las actuaciones y procedimientos de comprobación o investigación, derivada del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte dichos sujetos pasivos o de terceros.

La concreción de los sujetos pasivos a los que afectará la exoneración de la obligación a que se refiere el párrafo anterior se realizará mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas

2. Las declaraciones-liquidaciones deberán presentarse directamente o, a través de las Entidades colaboradoras, ante el órgano competente de la Administración tributaria.

3. El período de liquidación coincidirá con el trimeste natural.

No obstante, dicho período de liquidación coincidirá con el mes natural, cuando se trate de los sujetos pasivos que a continuación se relacionan:

1º. Aquéllos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

2º. Aquéllos que hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional a que se refiere el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley del Impuesto, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo período el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 6.010.121,04 euros.

Lo previsto en este número resultará aplicable a partir del momento en que tenga lugar la referida transmisión, con efectos a partir del día siguiente al de finalización del período de liquidación en el curso del cual haya tenido lugar.

A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley del Impuesto, se considerará transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional aquélla que comprenda los elementos patrimoniales que constituyan una o varias ramas de actividad del transmitente, en los términos previstos en el artículo 83.4 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que sea aplicable o no a dicha transmision alguno de los supuestos de no sujeción previstos en el número 1º. del artículo 7 de la Ley del Impuesto.

3º. Los comprendidos en el artículo 30 de este Reglamento autorizados a solicitar la devolución del saldo existente a su favor al término de cada período de liquidación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación incluso en el caso de que no resulten cuotas a devolver a favor de los sujetos pasivos.

4º. Los que apliquen el régimen especial del grupo de entidades que se regula en el capítulo IX del título IX de la ley del Impuesto.

5.º Los que opten por llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 62.6 de este Reglamento.

4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y Función Pública y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral, según proceda.

Sin embargo, la declaración-liquidación correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Sin perjuicio de lo anterior, las declaraciones-liquidaciones correspondientes a las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, deberán presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.

El Ministro de Hacienda y Función Pública, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por vía electrónica.

5. En el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, deberá presentar, en los plazos señalados en el apartado anterior, dos declaraciones-liquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imponibles anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores.

En este caso, cuando la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso arroje un saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo podrá compensarse en la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles posteriores a dicha declaración.

En caso de que el sujeto pasivo no opte por la compensación prevista en el párrafo anterior, el saldo a su favor que arroje la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución. En caso de que el sujeto pasivo opte por la indicada compensación, el saldo a su favor que arroje la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles posteriores a la declaración del concurso, una vez practicada la compensación mencionada, estará sujeto a

las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución.

6. La declaración-liquidación, con la salvedad prevista en el apartado anterior, será única para cada empresario o profesional, sin perjuicio de lo que se establezca por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas en atención a las características de los regímenes especiales establecidos en el Impuesto, y de lo previsto en la disposición adicional quinta de este Reglamento.

No obstante, el órgano competente de la Administración tributaria podrá autorizar la presentación conjunta, en un solo documento, de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a diversos sujetos pasivos, en los supuestos y con los requisitos que en cada autorización se establezcan.

Las autorizaciones otorgadas podrán revocarse en cualquier momento.

7. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, se apruebe por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Los sujetos pasivos incluidos en declaraciones-liquidaciones conjuntas, deberán efectuar igualmente la presentación de la declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos establecidos en el párrafo anterior.

No estarán obligados a presentar la declaración-resumen anual prevista en este apartado aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto ni aquellos sujetos pasivos para los que así se determine por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas en los mismos supuestos a los que se refiere el cuarto párrafo del apartado 1 de este artículo.

8. Deberán presentar declaración-liquidación especial de carácter no periódico, en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas:

1.º Las personas a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, por las entregas de medios de transporte nuevos que efectúen con destino a otro Estado miembro.

2.º Quienes efectúen adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos sujetos al Impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13, número 2.º de la Ley del Impuesto.

3.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales cuando efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes distintos de los medios de transporte nuevos que estén sujetas al Impuesto, así como cuando se reputen empresarios o profesionales de acuerdo con lo dispuesto por el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto.

4.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción o actividades a las que les sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el régimen especial del recargo de equivalencia, cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto o bien sean los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, de la Ley del Impuesto.

5.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente actividades a las que sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, cuando realicen entregas de bienes de inversión de naturaleza inmobiliaria, sujetas y no exentas del Impuesto, por las cuales están obligados a efectuar la liquidación y el pago del mismo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129, apartado uno, segundo párrafo de la Ley del Impuesto.

6.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente actividades a las que sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia, cuando soliciten de la Hacienda Pública el reintegro de las cuotas que hubiesen reembolsado a viajeros, correspondientes a entregas de bienes exentas del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21, número 2.º, de su Ley reguladora, así como cuando realicen operaciones de entrega de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto, salvo que se trate de operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra e), tercer guión, de la Ley del Impuesto.

7.º Cualesquiera otras personas o entidades para los que así se determine por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

9. La Administración Tributaria podrá hacer efectiva la colaboración social en la presentación de declaraciones-liquidaciones por este Impuesto a través de acuerdos con las Comunidades Autónomas y otras Administraciones Públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

Los acuerdos a que se refiere el párrafo anterior podrán referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

1.º Campañas de información y difusión.

2.º Asistencia en la realización de declaraciones-liquidaciones y en su cumplimentación correcta y veraz.

3.º Remisión de declaraciones-liquidaciones a la Administración tributaria.

4.º Subsanación de defectos, previa autorización de los sujetos pasivos.

5.º Información del estado de tramitación de las devoluciones de oficio, previa autorización de los sujetos pasivos.

La Administración Tributaria proporcionará la asistencia necesaria para el desarrollo de las indicadas actuaciones sin perjuicio de ofrecer dichos servicios con carácter general a los sujetos pasivos.

Mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se establecerán los supuestos y condiciones en que las entidades que hayan suscrito los citados acuerdos podrán presentar por medios telemáticos declaraciones-liquidaciones, declaración-resumen anual o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de terceras personas.

Dicha Orden podrá prever igualmente que otras personas o entidades accedan a dicho sistema de presentación por medios telemáticos en representación de terceras personas.

Artículo 72.- Recaudación del Impuesto. Normas generales.

El ingreso de las cuotas resultantes de las declaraciones-liquidaciones y la solicitud de las devoluciones a favor del sujeto pasivo se efectuarán en los impresos y en el lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Artículo 73. Liquidación del impuesto en las importaciones.

1. Las operaciones de importación sujetas al impuesto se liquidarán simultáneamente con los derechos arancelarios o cuando hubieran debido liquidarse estos de no mediar exención o no sujeción, con independencia de la liquidación que pudiera resultar procedente por cualesquiera otros gravámenes.

Se entenderán incluidas en el párrafo anterior y, por tanto, se liquidarán del mismo modo las mercancías que abandonen las áreas mencionadas en el artículo 23 o se desvinculen de los regímenes enumerados en el artículo 24, ambos de la Ley del Impuesto, con excepción del régimen de depósito distinto de los aduaneros, siempre que la importación de dichas mercancías se produzca de conformidad con lo establecido en el apartado dos del artículo 18 de la misma ley.

2. A estos efectos, los sujetos pasivos que realicen las operaciones de importación deberán presentar en la aduana la correspondiente declaración tributaria, con arreglo al modelo aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda, en los plazos y forma establecidos por la reglamentación aduanera.

3. La liquidación de las operaciones asimiladas a las importaciones se efectuará por el sujeto pasivo en las declaraciones-liquidaciones y con arreglo al modelo que, a tal efecto, determine el Ministro de Economía y Hacienda.

Las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por la realización de operaciones asimiladas a las importaciones serán deducibles en el propio modelo, conforme a los requisitos establecidos en el capítulo I del título VIII de la Ley del Impuesto.

Los plazos y períodos de liquidación son los que se establecen a continuación:

a) Las operaciones comprendidas en los párrafos 1.º, 2.º, 3.º y 4.º del artículo 19 de la Ley del Impuesto se incluirán en una declaración-liquidación que se presentará, ante el órgano competente de la Administración tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los siguientes plazos:

1.º Cuando se trate de las operaciones a que se refieren los párrafos 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19 de la Ley del Impuesto, en los 30 primeros días del mes de enero siguientes al

año natural en el que se haya devengado el impuesto.

2.º Cuando se trate de las operaciones comprendidas en el párrafo 4.º del artículo 19 de la Ley del Impuesto, producidas en cada trimestre natural, en los plazos previstos en el artículo 71.4 de este reglamento.

b) Las operaciones descritas en el párrafo 5.º del citado artículo 19 de la Ley del Impuesto, realizadas en los períodos de liquidación a que se refiere el artículo 71.3 de este reglamento, se incluirán en una declaración-liquidación que se presentará ante el órgano correspondiente de la Administración tributaria competente para el control del establecimiento, lugar, área o depósito respectivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los plazos señalados en el artículo 71.4 de este reglamento.

c) Las operaciones del párrafo b) anterior se podrán consignar centralizadamente en una sola declaración-liquidación que se presentará, en los mismos plazos y períodos, ante el órgano competente de la Administración tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los casos que se indican a continuación:

1.º Cuando la suma de las bases imponibles de las operaciones asimiladas a las importaciones realizadas durante el año natural precedente hubiera excedido de 1.500.000 euros.

2.º Cuando lo autorice la Administración tributaria, a solicitud del interesado.

Artículo 74.- Recaudación del Impuesto en las importaciones.

1. La recaudación e ingreso de las cuotas tributarias correspondientes a este Impuesto y liquidadas por las Aduanas en las operaciones de importación de bienes se efectuarán según lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación.

No obstante lo anterior, cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, **y siempre que tribute en la Administración del Estado** y que tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71. 3 del presente Reglamento, podrá optar por incluir la cuota liquidada por las Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación, en cuyo caso, el plazo de ingreso de las cuotas liquidadas en las operaciones de importación se corresponderá con el previsto en el artículo 72 del mismo Reglamento. En el caso de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la declaración- liquidación presentada a la Administración del Estado.

La opción deberá ejercerse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión.

La opción se referirá a todas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo que deban ser incluidas en las declaraciones- liquidaciones periódicas.

La renuncia se ejercerá mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.

Los sujetos pasivos que hayan ejercido la opción a que se refiere este apartado quedarán excluidos de su aplicación cuando su periodo de liquidación deje de coincidir con el mes natural.

La exclusión producirá efectos desde la misma fecha en que se produzca el cese en la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales.

Téngase en cuenta que se anula el inciso destacado del apartado 1, en la redacción dada por el art. 1.19 del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por Sentencia del TS de 9 de febrero de 2016 (BOE 19 de mayo).

2. La recaudación e ingreso de las deudas liquidadas en los regímenes de viajeros, postales y etiqueta verde se efectuarán en la forma prevista para los correspondientes derechos arancelarios liquidados.

3. La Aduana podrá exigir que se constituya garantía suficiente en las siguientes operaciones de tráfico exterior:

a) Aquéllas en que la aplicación de exenciones o bonificaciones dependa del cumplimiento por el contribuyente de determinados requisitos.

b) Cuando concurran circunstancias que así lo aconsejen.

La garantía tendrá por objeto asegurar el pago de la deuda en caso de incumplimiento de las condiciones o requisitos del beneficio fiscal aplicado, o de las especiales circunstancias que puedan darse en la operación.

CAPÍTULO II

Liquidación Provisional de Oficio

Artículo 75.- Supuestos de aplicación.

1. La Administración tributaria practicará liquidaciones provisionales de oficio cuando el sujeto pasivo incumpla el deber de autoliquidar el Impuesto en los términos prescritos en el capítulo anterior de este Reglamento y no atienda al requerimiento para la presentación de declaración-liquidación por ella formulado.

2. Las Delegaciones o Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en cuya circunscripción los sujetos pasivos deban efectuar la presentación de sus declaraciones-liquidaciones, impulsarán y practicarán las liquidaciones a que se refiere el apartado anterior.

3. Las liquidaciones provisionales de oficio determinarán la deuda tributaria estimada que debería haber autoliquidado el sujeto pasivo, abriéndose, en su caso, el correspondiente expediente sancionador de acuerdo con lo previsto en el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

Artículo 76.- Procedimiento.

1. Transcurridos treinta días hábiles desde la notificación al sujeto pasivo del requerimiento de la Administración tributaria para que efectúe la presentación de la declaración-liquidación que no realizó en el plazo reglamentario, podrá iniciarse el procedimiento para la práctica de la liquidación provisional de oficio, salvo que en el indicado plazo se subsane el incumplimiento o se justifique debidamente la inexistencia de la obligación.

2. La liquidación provisional de oficio se realizará en base a los datos, antecedentes, elementos, signos, índices o módulos de que disponga la Administración tributaria y que sean relevantes al efecto, en especial los establecidos para determinados sectores en el régimen simplificado de este Impuesto.

3. El expediente se pondrá de manifiesto al sujeto afectado para que, en el plazo improrrogable de diez días, efectúe las alegaciones que tenga por conveniente.

4. La Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria practicará la liquidación provisional de oficio con posterioridad a la recepción de las alegaciones del sujeto pasivo o de la caducidad de dicho trámite.

5. La resolución será incorporada al expediente y se notificará a los interesados en el plazo de diez días a contar desde su fecha.

Artículo 77.- Efectos de la liquidación provisional de oficio.

1. Las liquidaciones provisionales de oficio serán inmediatamente ejecutivas, sin perjuicio de las correspondientes reclamaciones que puedan interponerse contra ellas de acuerdo con lo establecido por las leyes.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en este capítulo, la Administración podrá efectuar ulteriormente la comprobación de la situación tributaria de los sujetos pasivos, practicando las liquidaciones definitivas que procedan con arreglo a lo dispuesto en los artículos 120 y siguientes de la Ley General Tributaria.

CAPÍTULO III

Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias

Artículo 78.- Declaración recapitulativa.

Los empresarios y profesionales deberán presentar una declaración recapitulativa de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes y de las prestaciones y adquisiciones intracomunitarias de servicios que realicen en la forma que se indica en el presente capítulo.

Artículo 79.- Obligación de presentar la declaración recapitulativa.

Estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los empresarios y profesionales, incluso cuando tengan dicha condición con arreglo a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto, que realicen cualquiera de las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro que se encuentren exentas en virtud de lo dispuesto en los apartados uno, dos y tres del artículo 25 de la Ley del Impuesto.

Se incluirán entre estas operaciones las transferencias de bienes comprendidas en el número 3.º del artículo 9 de la Ley del Impuesto y, en particular, las entregas ulteriores de bienes cuya importación hubiera estado exenta de acuerdo con lo dispuesto en el número 12.º del artículo 27 de la Ley del Impuesto.

Quedarán excluidas de las entregas de bienes a que se refiere este número las siguientes:

a) Las que tengan por objeto medios de transporte nuevos realizadas a título ocasional por las personas comprendidas en la letra e) del apartado uno del artículo 5 de la Ley del Impuesto.

b) Las realizadas por sujetos pasivos del Impuesto para destinatarios que no tengan atribuido un número de identificación a efectos del citado tributo en cualquier otro Estado miembro de la Comunidad.

2.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto realizadas por personas o entidades identificadas a efectos del mismo en el territorio de aplicación del Impuesto.

Se incluirán entre estas operaciones las transferencias de bienes desde otro Estado miembro a que se refiere el número 2.º del artículo 16 de la Ley del Impuesto y, en particular, las adquisiciones intracomunitarias de bienes que hayan sido previamente importados en otro Estado miembro donde dicha importación haya estado exenta del Impuesto en condiciones análogas a las establecidas por el apartado 12.º del artículo 27 de la Ley del Impuesto.

3.º Las prestaciones intracomunitarias de servicios.

A efectos de este Reglamento, se considerarán prestaciones intracomunitarias de servicios las prestaciones de servicios en las que concurran los siguientes requisitos:

a) Que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entiendan prestadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

b) Que estén sujetas y no exentas en otro Estado miembro.

c) Que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y radique en dicho Estado miembro la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, o que dicho destinatario sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional pero tenga asignado un número de identificación a efectos del Impuesto suministrado por ese Estado miembro.

d) Que el sujeto pasivo sea dicho destinatario.

4.º Las adquisiciones intracomunitarias de servicios.

A efectos de este Reglamento, se considerarán adquisiciones intracomunitarias de servicios las prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el territorio de aplicación del Impuesto que sean prestadas por un empresario o profesional cuya sede de actividad económica o establecimiento permanente desde el que las preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en la Comunidad pero fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

5.º Las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a que se refiere el apartado tres del artículo 26 de la Ley del Impuesto, realizadas en otro Estado miembro utilizando un número de identificación a efectos de Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por la Administración tributaria española.

Artículo 80.- Contenido de la declaración recapitulativa.

1. La declaración recapitulativa deberá contener la siguiente información:

1.º Los datos de identificación de los proveedores y adquirentes de los bienes y los prestadores y destinatarios de los servicios, así como la base imponible total relativa a

las operaciones efectuadas con cada uno de ellos.

Si la contraprestación de las operaciones se hubiese establecido en una unidad de cuenta distinta del euro, la base imponible de las referidas operaciones deberá reflejarse en euros con referencia a la fecha del devengo.

2.º En los casos de transferencia de bienes comprendidos en el apartado 3.º del artículo 9 y en el apartado 2º del artículo 16 de la Ley del Impuesto, deberá consignarse el número de identificación asignado al sujeto pasivo en el otro Estado miembro.

3.º En las operaciones a que se refiere el número 5.º del artículo 79 de este Reglamento, se deberán consignar separadamente las entregas subsiguientes, haciendo constar, en relación con ellas, los siguientes datos:

a) El número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que utilice el empresario o profesional para la realización de las citadas operaciones.

b) El número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte, suministrado por el adquirente de dicha entrega subsiguiente.

c) El importe total de las entregas efectuadas por el sujeto pasivo en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de bienes correspondiente a cada destinatario de las mismas.

2. Los datos contenidos en la declaración recapitulativa deberán rectificarse cuando se haya incurrido en errores o se hayan producido alteraciones derivadas de las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

3. Las operaciones deberán consignarse en la declaración recapitulativa correspondiente al período de declaración en el que se hayan devengado.

En los supuestos a que se refiere el apartado 2 anterior, la rectificación se anotará en la declaración recapitulativa del período de declaración en el que haya sido notificada al destinatario de los bienes o servicios.

Artículo 81.- Lugar, forma y plazos de presentación de la declaración recapitulativa.

1. La presentación de la declaración recapitulativa se realizará en el lugar, forma y a través del modelo aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda.

2. El período de declaración y los plazos para la presentación de la declaración recapitulativa serán los siguientes:

1.º Con carácter general, la declaración recapitulativa deberá presentarse por cada mes natural durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente, salvo la correspondiente al mes de julio, que podrá presentarse durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre.

2.º Cuando ni durante el trimestre de referencia ni en cada uno de los cuatro trimestres naturales anteriores el importe total acumulado de las entregas de bienes que deban consignarse en la declaración recapitulativa y de las prestaciones intracomunitarias de servicios efectuadas sea superior a 50.000 euros, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, la declaración recapitulativa deberá presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente período trimestral.

Si al final de cualquiera de los meses que componen cada trimestre natural se superara el importe mencionado en el párrafo anterior, deberá presentarse una declaración recapitulativa para el mes o los meses transcurridos desde el comienzo de dicho trimestre natural durante los veinte primeros días naturales inmediatos siguientes.

3. En todos los casos a que se refiere el apartado 2 este artículo, la declaración recapitulativa correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

4. No obstante lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo, el Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar que la declaración recapitulativa se refiera al año natural respecto de aquellos empresarios o profesionales obligados a su presentación en los que concurran las dos circunstancias siguientes:

1.º Que el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, realizadas durante el año natural anterior no sea superior a 35.000 euros.

2.º Que el importe total de las entregas de bienes, que no sean medios de transporte nuevos, exentas del impuesto de acuerdo con

lo dispuesto en los apartados uno y tres del artículo 25 de la Ley del Impuesto realizadas durante el año natural anterior, no sea superior a 15.000 euros.

5. El cómputo de los importes a que se refiere el apartado 4 anterior, en el ejercicio de inicio de la actividad, se realizará mediante la elevación al año de las operaciones efectuadas en el primer trimestre natural de ejercicio de la actividad.

CAPÍTULO IV

Representante fiscal

Artículo 82.- Obligaciones de los sujetos pasivos no establecidos.

1. De conformidad con lo previsto en el artículo 164.uno.7º de la Ley del Impuesto, y sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 siguiente, los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto vendrán obligados a nombrar y poner en conocimiento de la Administración tributaria, con anterioridad a la realización de las operaciones sujetas, una persona física o jurídica con domicilio en dicho territorio para que les represente en relación con el cumplimiento de las obligaciones establecidas en dicha ley y en este reglamento.

Esta obligación no existirá en relación con los sujetos pasivos que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, en otro Estado miembro de la Comunidad Europea o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad Europea o que se acojan al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.

2. Los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que realicen exclusivamente las operaciones exentas contempladas en los artículos 23 y 24 de la Ley del Impuesto no tendrán que cumplir las obligaciones formales a que se refiere el artículo 164 de la misma ley.

3. Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de lo previsto en el número 1º del artículo 119 bis de la Ley del Impuesto.

CAPÍTULO V

Infracciones simples

Artículo 83.- Sujetos pasivos acogidos al régimen del recargo de equivalencia.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia no incurrirán en la infracción simple tipificada en el número 1º. del apartado dos del artículo 170 de la Ley del Impuesto, cuando efectúen la comunicación a que se refiere el mencionado precepto mediante escrito presentado en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal.

DISPOSICIONES ADICIONALES

Disposición adicional primera.- Revocación de renuncia a la estimación objetiva.

1. Con carácter excepcional, los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que hubieran renunciado para el año 1992 a la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva, podrán revocar dicha renuncia para 1993.

2. Igualmente, los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubieran renunciado para el año 1992 a la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva y al régimen especial simplificado, podrán revocar dicha renuncia para 1993.

3. La revocación de la renuncia a que se refieren los apartados anteriores podrá efectuarse durante el mes de febrero de 1993, de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, profesionales y otros obligados tributarios.

4. Se entenderá que revocaron su renuncia para 1992 a la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en su caso, al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquellos sujetos pasivos que durante dicho año, hayan efectuado sus pagos fraccionados o ingresado sus declaraciones-liquidaciones

con arreglo a la normativa reguladora de dichos regímenes.

Disposición adicional segunda.- Devoluciones a comerciantes minoristas en régimen especial del recargo de equivalencia, como consecuencia de la nueva regulación de los tipos reducidos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. Los sujetos pasivos del Impuesto en régimen especial del recargo de equivalencia, que, a 31 de diciembre de 1992, tuvieran existencias finales de bienes que en virtud de lo dispuesto en la Ley del Impuesto deban tributar al tipo reducido, podrán solicitar la devolución de la diferencia entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo soportados en su adquisición y los que resulten aplicables a las entregas de dichos bienes, a partir de 1 de enero de 1993, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1º. Los sujetos pasivos deberán confeccionar un inventario de sus existencias a 31 de diciembre de 1992.

2º. Cuando la adquisición de los bienes que figuran en el inventario citado se haya efectuado antes del año 1992, deberá acreditarse que dichos bienes figuran comprendidos, igualmente, en los inventarios de existencias del contribuyente de los años correspondientes.

3º. Deberá acreditarse, en relación con los bienes inventariados por los que se pretenda la devolución, que en su adquisición se soportó la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia.

2. Del importe de la devolución, así determinado, se deducirá el importe de la diferencia en más que debería ingresar el sujeto pasivo por los bienes que figuren en sus existencias finales a 31 de diciembre de 1992, cuyo tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido o cuyo recargo de equivalencia se incrementen en 1993, respecto de los soportados con ocasión de su adquisición.

3. La solicitud a que se refiere la presente Disposición se efectuará en el mes de febrero de 1993, en el modelo que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

4. Para la práctica de las devoluciones previstas en esta disposición, los órganos competentes de la Administración tributaria podrán autorizar que se tramiten expedientes colectivos de devolución respecto de las solicitudes cuyas características lo aconsejen.

5. La devolución tendrá carácter provisional a reserva de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos.

Disposición adicional tercera.- Períodos de declaración.

Las referencias contenidas en las normas tributarias al artículo 172 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, se entenderán efectuadas, a partir de la entrada en vigor del presente Reglamento, a su artículo 71.

Disposición adicional cuarta.- Disposiciones que continúan en vigor.

Seguirán en vigor las disposiciones que se indican a continuación:

a) El Real Decreto 669/1986, de 21 de marzo, por el que se precisa el alcance de la sustitución de determinados impuestos por el Impuesto sobre el Valor Añadido, en aplicación de convenios con los Estados Unidos de América (Boletín Oficial del Estado de 10 de abril), salvo lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 3.

b) El Real Decreto 1617/1990, de 14 de diciembre, por el que se precisa el alcance de determinadas exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, en aplicación del Convenio de 30 de mayo de 1975, por el que se crea la Agencia Espacial Europea ("Boletín Oficial del Estado" de 19 de diciembre).

Las solicitudes de devolución que procedan en cumplimiento de la disposición anterior deberán referirse a las cuotas soportadas en cada trimestre natural y se formularán ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo de los seis meses siguientes a la terminación del período a que correspondan.

c) El Real Decreto 1571/1993, de 10 de septiembre, por el que se adapta la reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior ("Boletín Oficial del Estado" de 15 de septiembre).

Disposición adicional quinta.- Procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.

En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa a los que se refiere la disposición adicional sexta de la Ley del Impuesto, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquellos procedimientos, para expedir la factura en que se documente la operación y efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el apartado dos del artículo 20 de dicha Ley; asimismo, están facultados a repercutir la cuota del Impuesto en la factura que se expida, presentar la declaración- liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante, salvo en los supuestos de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno. 2.º de la Ley del Impuesto.

En dichos procedimientos resultarán de aplicación las siguientes reglas:

1.ª El ejercicio por el adjudicatario de estas facultades deberá ser manifestado por escrito ante el órgano judicial o administrativo que esté desarrollando el procedimiento respectivo, de forma previa o simultánea al pago del importe de la adjudicación.

En esta comunicación se hará constar, en su caso, el cumplimiento de los requisitos que se establecen por el artículo 8 de este Reglamento para la renuncia a la exención de las operaciones inmobiliarias, así como el ejercicio de la misma.

El adjudicatario quedará obligado a poner en conocimiento del sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a dicha operación, o a sus representantes, que ha ejercido estas facultades, remitiéndole copia de la comunicación presentada ante el órgano judicial o administrativo, en el plazo de los siete días siguientes al de su presentación ante aquel. No será obligatoria dicha remisión cuando se trate de entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el adjudicatario sea el sujeto pasivo de las mismas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno. 2.º de la Ley del Impuesto.

El ejercicio de esta facultad por el adjudicatario determinará que el sujeto pasivo o sus representantes no puedan efectuar la renuncia a las exenciones prevista en el apartado dos del artículo 20 de la Ley del Impuesto, ni proceder a la confección de la factura en que se documente la operación, ni incluir dicha operación en sus declaraciones- liquidaciones, ni ingresar el Impuesto devengado con ocasión de la misma.

2.ª La expedición de la factura en la que se documente la operación deberá efectuarse en el plazo a que se refiere el artículo 11 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/ 2012, de 30 de noviembre, tomando como fecha de devengo aquella en la que se dicta el decreto de adjudicación.

Dicha factura será confeccionada por el adjudicatario, y en ella se hará constar, como expedidor de la misma, al sujeto pasivo titular de los bienes o servicios objeto de la ejecución y, como destinatario de la operación, al adjudicatario.

Estas facturas tendrán una serie especial de numeración.

El adjudicatario remitirá una copia de la factura al sujeto pasivo del Impuesto, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha de su expedición, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

3.ª El adjudicatario efectuará la declaración e ingreso de la cuota resultante de la operación mediante la presentación de una declaración- liquidación especial de carácter no periódico de las que se regulan en el apartado 8 del artículo 71 de este Reglamento.

El adjudicatario remitirá una copia de la declaración- liquidación, en la que conste la validación del ingreso efectuado, al sujeto pasivo, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha del mencionado ingreso, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

No se aplicará lo anterior cuando se trate de entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el adjudicatario sea el sujeto pasivo de las mismas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno. 2.º de la Ley del Impuesto.

4.ª Cuando no sea posible remitir al sujeto pasivo, o a sus representantes, la comunicación del ejercicio de estas facultades, la copia de la factura o de la declaración- liquidación a que se refieren las reglas 1.ª, 2.ª y 3.ª ante-

riores por causa no imputable al adjudicatario, dichos documentos habrán de remitirse, en el plazo de siete días desde el momento en que exista constancia de tal imposibilidad, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, indicando tal circunstancia.

Disposición adicional sexta.- Obligación de gestión de determinadas tasas y precios, que constituyan contraprestación de operaciones realizadas por la Administración, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. Los contribuyentes y los sustitutos del contribuyente, así como quienes vengan obligados legalmente en su plazo voluntario a recaudar, por cuenta del titular o del concesionario de un servicio o actividad pública, las tasas o precios que constituyan las contraprestaciones de aquéllas estarán sometidos, cuando la operación esté sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, a las siguientes obligaciones:

a) Exigir el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la citada operación al contribuyente de la tasa o al usuario o destinatario del servicio o actividad de que se trate.

b) Expedir la factura relativa a dicha operación a que se refiere el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. Esta obligación se cumplirá de acuerdo con lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. No obstante, el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar fórmulas simplificadas para el cumplimiento de esta obligación.

c) Abonar al sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido el importe que haya percibido por aplicación de lo previsto en el párrafo anterior en la misma forma y plazos que los establecidos para el ingreso de la tasa o precio correspondiente.

2. En los supuestos a los que se refiere el apartado a) anterior, los usuarios o destinatarios del servicio o actividad estarán obligados a soportar la traslación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente, en las condiciones establecidas en dicho apartado.

Disposición adicional séptima.- Referencia normativa.

Los términos "la Comunidad" y "la Comunidad Europea", que se recogen en este Reglamento, se entenderán referidos a "la Unión", los términos "de las Comunidades Europeas" o "de la CEE" se entenderán referidos a "de la Unión Europea", y los términos "comunitario", "comunitaria", "comunitarios" y "comunitarias" se entenderán referidos a "de la Unión".

Disposición adicional octava.- Recaudación en período ejecutivo de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación.

El período ejecutivo de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, para aquéllos sujetos pasivos que hayan ejercitado la opción por el sistema de diferimiento del ingreso previsto en el artículo 74. 1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor añadido, se iniciará al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso de la correspondiente declaración-liquidación, respecto de las cuotas liquidadas y no incluidas en la misma por el sujeto pasivo; a tal efecto, se entenderá que las cuotas consignadas en la declaración-liquidación corresponden a las cuotas liquidadas de acuerdo con la fecha de cada una de las liquidaciones, iniciándose por la fecha más antigua correspondiente al período.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Disposición transitoria primera.- Autorizaciones de declaraciones-liquidaciones conjuntas correspondientes a varios sujetos pasivos.

En relación con lo previsto en el artículo 71, apartado 5, párrafo segundo de este Reglamento, mantendrán su validez a partir de 1 de enero de 1993 las autorizaciones concedidas por la Administración tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 172, número 5 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre.

Disposición transitoria segunda.- Entregas de bienes anteriores al año 1993.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 81, apartado 3, número 2º. de este Reglamento, en el ejercicio de 1993 se considerarán como entregas de bienes exentas las exportaciones

de bienes realizadas durante 1992 con destino a otros Estados miembros.

Disposición transitoria tercera. Límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca para el ejercicio 2017.

Para el ejercicio 2017, la magnitud de 150.000 euros a que se refieren la letra b), párrafo a`) y la letra f) del apartado 1 del artículo 36 así como las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 43, queda fijada en 250.000 euros.

Disposición transitoria cuarta. Baja extraordinaria en el registro de devolución mensual y renuncia extraordinaria a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades durante el año 2017.

1. Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 30 de este Reglamento podrán solicitar la baja voluntaria en el mismo.

En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, la solicitud de baja se presentará por la entidad dominante y habrá de referirse a la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.

2. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto podrán renunciar a la aplicación de este régimen especial.

3. La solicitud de baja y la renuncia establecidas en los apartados anteriores podrán efectuarse hasta el día 15 de junio de 2017 y con efectos de 1 de julio de ese año.

Disposición transitoria quinta. Opción por llevar los libros registros a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado para el año 2017.

No obstante lo previsto en los artículos 62.6 y 68 bis de este Reglamento, los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado no podrán optar por llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con efectos para el año 2017.

REAL DECRETO 160/2008, DE 8 DE FEBRERO, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO POR EL QUE SE DESARROLLAN LAS EXENCIONES FISCALES RELATIVAS A LA ORGANIZACIÓN DEL TRATADO DEL ATLÁNTICO NORTE, A LOS CUARTELES GENERALES INTERNACIONALES DE DICHA ORGANIZACIÓN Y A LOS ESTADOS PARTE EN DICHO TRATADO Y SE ESTABLECE EL PROCEDIMIENTO PARA SU APLICACIÓN.

Artículo 4.- Exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones interiores e intracomunitarias.

1. Estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como las prestaciones de servicios, que se efectúen para la Organización del Tratado del Atlántico Norte y exclusivamente para su uso oficial cuya base imponible, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sea igual o superior a 300 euros.

b) Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como las prestaciones de servicios, que tengan como destinatario a un Cuertel General Aliado y que se efectúen para fines oficiales en el ejercicio de las funciones autorizadas en el Acuerdo Complementario.

c) Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como las prestaciones de servicios, que tengan como destinatario a las Fuerzas Armadas españolas cuando actúen en nombre y por cuenta de la Organización del Tratado del Atlántico Norte para fines autorizados en el Acuerdo Complementario.

d) Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de carburantes, aceites y lubricantes que se destinen a ser utilizados exclusivamente por vehículos, aeronaves y navíos afectos al uso oficial de un Cuartel General o de una fuerza de los Estados Partes del Tratado del Atlántico Norte distintos de España o de las Fuerzas Armadas Españolas cuando actúen en nombre y por cuenta de las mismas.

2. Estarán igualmente exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como las prestaciones de servicios, que tengan como destinatario un contratista que ejecute un contrato para un Cuartel General en el ejercicio de las funciones autorizadas en el Acuerdo Complementario, siempre que el contratista los adquiera en nombre del Cuartel General.

b) Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como las prestaciones de servicios, que tengan como finalidad el suministro de los comedores, clubes, asociaciones, restaurantes, bares, cantinas, tiendas y economatos de los Cuarteles Generales.

c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los comedores, clubes, asociaciones, restaurantes, bares, cantinas, tiendas y economatos de los Cuarteles Generales, a favor de los miembros de la Fuerza, del elemento civil o de personas dependientes.

d) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los comedores, clubes y asociaciones, cantinas, bares y restaurantes, a favor del personal militar y civil español y los huéspedes oficiales del Cuartel General, exclusivamente para ser consumidos en estos locales.

e) Las entregas de vehículos a motor y motocicletas que tengan por destinatario los miembros de la Fuerza y sus personas dependientes, siempre que se trate de su vehículo particular.

f) Las entregas de caravanas/remolques y embarcaciones de recreo con su equipo necesario que tengan por destinatario a los miembros de la Fuerza por el tiempo que duren sus servicios.

3. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior generarán para el sujeto pasivo que las realiza el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido por él soportadas o satisfechas, en los términos previstos en el artículo 94.uno.1º.c) de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 28 de diciembre.

Artículo 5.- Procedimiento para la aplicación de las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones interiores e intracomunitarias.

1. En las operaciones comprendidas en el artículo 4.1.a) y d) y 4.2. c) y d), e) y f) de este Reglamento, las exenciones se aplicarán previo reconocimiento de su procedencia por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Dicho reconocimiento surtirá efectos desde el momento de su solicitud. Transcurrido el plazo de tres meses desde la presentación de la solicitud en el órgano competente para su reconocimiento sin que haya recaído resolución expresa, se entenderá producido el reconocimiento de la procedencia de la exención.

A la solicitud que, a estos efectos, se formule, deberá acompañarse una certificación expre-

siva del uso a que se destinen los bienes objeto de las referidas operaciones.

Asimismo, cuando se trate de entregas de edificios o terrenos, la aplicación e la exención quedará condicionada al otorgamiento del correspondiente documento público y a la inscripción en el Registro de la Propiedad a nombre de la Organización del Tratado del Atlántico Norte.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que realicen las operaciones mencionadas en este apartado no liquidarán el Impuesto correspondiente a las mismas ni repercutirán, por tanto, su importe, haciendo constar en la factura el reconocimiento como justificante de la exención.

2. La aplicación de las exenciones establecidas en las letras b) y c) del artículo 4.1 de este Reglamento se ajustará a lo siguiente:

a) Tratándose de operaciones cuya base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido sea inferior a 300 euros, mediante la devolución de las cuotas tributarias soportadas por el Cuartel General, previa solicitud por parte de este.

Las solicitudes de devolución deberán referirse a las cuotas soportadas en cada trimestre natural y se formularán ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo de los seis meses siguientes a la terminación del período de liquidación a que correspondan. A dichas solicitudes se acompañarán las facturas o documentos originales, que deberán cumplir los requisitos exigidos por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, y una certificación del solicitante de la devolución, expresiva del uso a que se destinan los bienes a que las operaciones exentas se refieren.

b) Para las operaciones cuya base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido sea igual o superior a 300 euros, se estará a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo.

3. La aplicación de las exenciones establecidas en los artículos 4.2.a) y b) y 6.1 de este Reglamento se efectuará mediante la devolución de las cuotas tributarias soportadas por el destinatario de las operaciones, previa solicitud por parte de éste.

Las solicitudes de devolución deberán referirse a las cuotas soportadas en cada trimestre natural y se formularán ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo de los seis meses siguientes a la terminación del período de liquidación a que correspondan. A dichas solicitudes se acompañarán las facturas o documentos originales, que deberán cumplir los requisitos exigidos por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, en su caso, y una certificación del solicitante de la devolución, expresiva del uso a que se destinan los bienes a que las operaciones exentas se refieren.

4. Las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto estarán exentas, con aplicación directa de la exención, cuando los destinatarios de dichos bienes o servicios sean las entidades a que se refiere el artículo 1, acreditadas o con sede en otro Estado miembro y justifiquen la concesión por las autoridades competentes del Estado de destino del derecho adquirido de los mencionados bienes o servicios con exención, mediante la presentación del formulario expedido al efecto.

La acreditación para adquirir bienes o servicios en otros Estados miembros con exención podrá solicitarse por las entidades citadas en el párrafo anterior acreditadas o con sede en el territorio de aplicación del Impuesto con arreglo al procedimiento que determine el Ministro de Economía y Hacienda y utilizando los formularios aprobados al efecto.

ORDEN HFP/1823/2016, DE 25 DE NOVIEMBRE, POR LA QUE SE DESARROLLAN PARA EL AÑO 2017 EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y EL RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

El artículo 32 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el artículo 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establecen que el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido se aplicarán a las actividades que determine el Ministro de Economía y Hacienda, en la actualidad, Ministro de Hacienda y Función Pública. Por tanto, la presente Orden tiene por objeto dar cumplimiento para el ejercicio 2017 a los mandatos contenidos en los mencionados preceptos reglamentarios.

Esta Orden mantiene la estructura de la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se mantienen para el ejercicio 2017 la cuantía de los signos, índices o módulos, así como las instrucciones de aplicación. Asimismo, se mantiene la reducción del 5 por ciento sobre el rendimiento neto de módulos derivada de los acuerdos alcanzados en la Mesa del Trabajo Autónomo.

No obstante, se reducen los índices de rendimiento neto aplicables a la actividad de servicio de cría, guarda y engorde de ganado, con el fin de adaptarlos a la realidad actual de este sector. Este nuevo índice se aplicará igualmente, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional quinta, al período impositivo 2016.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, la presente Orden también mantiene, para 2017, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año inmediato anterior.

Por último, se mantiene para este período la reducción sobre el rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca.

En su virtud, dispongo:

Artículo 1. Actividades incluidas en el método de estimación objetiva y en el régimen especial simplificado.

1. De conformidad con los artículos 32 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido serán aplicables a las actividades o sectores de actividad que a continuación se mencionan:

IAE	Actividad económica
División 0	– Ganadería independiente. – Servicios de cría, guarda y engorde de ganado. – Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido. – Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido. – Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería. – Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería. – Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales.
419.1	Industrias del pan y de la bollería.
419.2	Industrias de la bollería, pastelería y galletas.
419.3	Industrias de elaboración de masas fritas.
423.9	Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares.
642.1, 2, 3	Elaboración de productos de charcutería por minoristas de carne.
642.5	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 642.5 por el asado de pollos.
644.1	Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos.
644.2	Despachos de pan, panes especiales y bollería.
644.3	Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería.
644.6	Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes.
647.1	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 647.1 por el servicio de comercialización de loterías.
647.2 y 3	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 647.2 y 3 por el servicio de comercialización de loterías.
652.2 y 3	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 652.2 y 3 por el servicio de comercialización de loterías.

IAE	Actividad económica
653.2	Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina.
653.4 y 5	Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.
654.2	Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres.
654.5	Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos).
654.6	Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos, excepto las actividades de comercio al por mayor de los artículos citados.
659.3	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 659.3 por el servicio de recogida de negativos y otro material fotográfico impresionado para su procesado en laboratorio de terceros y la entrega de las correspondientes copias y ampliaciones.
659.4	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 659.4 por el servicio de publicidad exterior y comercialización de tarjetas de transporte público, tarjetas de uso telefónico y otras similares, así como loterías.
662.2	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 662.2 por el servicio de comercialización de loterías.
663.1	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente dedicado exclusivamente a la comercialización de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparación de chocolate y bebidas refrescantes y facultado para la elaboración de los productos propios de churrería y patatas fritas en la propia instalación o vehículo.
671.4	Restaurantes de dos tenedores.
671.5	Restaurantes de un tenedor.
672.1, 2 y 3	Cafeterías.
673.1	Cafés y bares de categoría especial.
673.2	Otros cafés y bares.
675	Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos.
676	Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías.
681	Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas.
682	Servicio de hospedaje en hostales y pensiones.
683	Servicio de hospedaje en fondas y casas de huéspedes.
691.1	Reparación de artículos eléctricos para el hogar.

IAE	Actividad económica
691.2	Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos.
691.9	Reparación de calzado.
691.9	Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales).
692	Reparación de maquinaria industrial.
699	Otras reparaciones n.c.o.p.
721.1 y 3	Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera.
721.2	Transporte por autotaxis.
722	Transporte de mercancías por carretera.
751.5	Engrase y lavado de vehículos.
757	Servicios de mudanzas.
849.5	Transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios.
933.1	Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.
933.9	Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.
967.2	Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte.
971.1	Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados.
972.1	Servicios de peluquería de señora y caballero.
972.2	Salones e institutos de belleza.
973.3	Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.

2. La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Asimismo, se comprenderán en cada actividad las operaciones económicas que se incluyen expresamente en los anexos I y II de esta Orden, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Para las actividades recogidas en el anexo II de esta Orden, se considerará accesoria a la actividad principal aquella cuyo volumen de ingresos no supere el 40 por ciento del volumen correspondiente a la actividad principal. Para las actividades recogidas en el anexo I se estará al concepto que se indica en el artículo 3 de esta Orden.

Artículo 2. Actividades incluidas en el método de estimación objetiva.

1. De conformidad con el artículo 32 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será aplicable, además, a las actividades a las que resulte de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido, que a continuación se mencionan:

IAE	Actividad económica
-	Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.
-	Actividad forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.
-	Producción de mejillón en batea.
641	Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos.
642.1, 2, 3 y 4	Comercio al por menor de carne y despojos; de productos y derivados cárnicoselaborados, salvo casquerías.
642.5	Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de productos derivados de los mismos.
642.6	Comercio al por menor, en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados.
643.1 y 2	Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles.
644.1	Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos.
644.2	Despachos de pan, panes especiales y bollería.
644.3	Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería.
644.6	Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes.
647.1	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor.
647.2 y 3	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados.
651.1	Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería.
651.2	Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado.
651.3 y 5	Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales.
651.4	Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería.
651.6	Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general.
652.2 y 3	Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal.
653.1	Comercio al por menor de muebles.

IAE	Actividad económica
653.2	Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina.
653.3	Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo, o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos).
653.9	Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.
654.2	Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos sin motor.
654.6	Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para vehículos terrestres sin motor, excepto las actividades de comercio al por mayor de los artículos citados.
659.2	Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina.
659.3	Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos.
659.4	Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública.
659.4	Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública.
659.6	Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia.
659.7	Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales.
662.2	Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el grupo 661 y en el epígrafe 662.1.
663.1	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados.
663.2	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección.
663.3	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero.
663.4	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general.
663.9	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.

2. La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Asimismo, se comprenderán en cada actividad las operaciones económicas que se incluyen expresamente en los anexos I y II de esta Orden, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Para las actividades recogidas en el anexo II de esta Orden, se considerará accesoria a la actividad principal aquélla cuyo volumen de ingresos no supere el 40 por ciento del volumen correspondiente a la actividad principal. Para las actividades recogidas en el anexo I se estará al concepto que se indica en el artículo 3 de esta Orden.

Artículo 3. Magnitudes excluyentes.

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 1 y 2 de esta Orden, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido no serán aplicables a las actividades o sectores de actividad que superen las siguientes magnitudes:

a) Magnitud en función del volumen de ingresos para el conjunto de actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, 250.000 euros anuales. A estos efectos, se computará la totalidad de las operaciones con independencia de que exista o no obligación de expedir factura de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Sin perjuicio del límite anterior, el método de estimación objetiva no podrá aplicarse cuando el volumen de los rendimientos íntegros que corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2.a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, supere 125.000 euros anuales.

No obstante, a los efectos del método de estimación de estimación objetiva, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

– Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

– Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en el párrafo anterior.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

b) Magnitud en función del volumen de ingresos para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas:

250.000 euros anuales de volumen de ingresos en las siguientes actividades:

«Ganadería independiente».

«Servicios de cría, guarda y engorde de ganado».

«Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido».

«Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido».

«Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería».

«Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería».

«Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido».

«Forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido».

«Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales».

A estos efectos, sólo se computarán las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el apartado 7 del artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, o en los libros registro previstos en el tercer párrafo del apartado 1 del artículo 40 y en el apartado 1 del artículo 47 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Sin perjuicio de lo señalado en los párrafos anteriores de esta letra, las actividades «Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores y/o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido» y «Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido» contempladas en el artículo 1 de esta Orden, sólo quedarán sometidas al método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en su caso, al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, si el volumen de ingresos conjunto imputable a ellas resulta inferior al correspondiente a las actividades agrícolas y/o ganaderas o forestales principales.

A los efectos del método de estimación objetiva, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en la letra a) anterior.

Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por la propia entidad

en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en la letra a) anterior.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

A efectos de lo dispuesto en las letras a) y b) anteriores, el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las mencionadas actividades, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquellas actividades que tributen por el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Magnitud en función del volumen de compras en bienes y servicios. 250.000 euros anuales para el conjunto de todas las actividades económicas desarrolladas. Dentro de este límite se tendrán en cuenta las obras y servicios subcontratados y se excluirán las adquisiciones de inmovilizado.

A los efectos del método de estimación objetiva, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en la letra a) anterior.

Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en la letra a) anterior.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.

d) Magnitudes específicas.

Actividad económica	Magnitud
Producción de mejillón en batea.	5 bateas en cualquier día del año.
Industrias del pan y de la bollería.	6 personas empleadas.
Industrias de la bollería, pastelería y galletas.	6 personas empleadas.
Industrias de elaboración de masas fritas.	6 personas empleadas.
Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares.	6 personas empleadas.
Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos.	5 personas empleadas.
Comercio al por menor de carne y despojos; de productos y derivados cárnicos elaborados.	5 personas empleadas.
Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza y de productos derivados de los mismos.	4 personas empleadas.

Actividad económica	Magnitud
Comercio al por menor, en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados.	5 personas empleadas.
Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles.	5 personas empleadas.
Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos.	6 personas empleadas.
Despachos de pan, panes especiales y bollería.	6 personas empleadas.
Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería.	6 personas empleadas.
Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes.	6 personas empleadas.
Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor.	5 personas empleadas.
Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados.	4 personas empleadas.
Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería.	4 personas empleadas.
Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado.	5 personas empleadas.
Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales.	3 personas empleadas.
Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería.	4 personas empleadas.
Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general.	5 personas empleadas.
Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal.	4 personas empleadas.
Comercio al por menor de muebles.	4 personas empleadas.
Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina.	3 personas empleadas.
Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo, o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos).	4 personas empleadas.
Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.	3 personas empleadas.

Actividad económica	Magnitud
Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.	3 personas empleadas.
Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres.	4 personas empleadas.
Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos).	3 personas empleadas.
Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos.	4 personas empleadas.
Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina.	4 personas empleadas.
Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos.	3 personas empleadas.
Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública.	3 personas empleadas.
Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública.	2 personas empleadas.
Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia.	3 personas empleadas.
Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales.	4 personas empleadas.
Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el grupo 661 y en el epígrafe 662.1.	3 personas empleadas.
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados.	2 personas empleadas.
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección.	2 personas empleadas.
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero.	2 personas empleadas.
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general.	2 personas empleadas.
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.	2 personas empleadas.
Restaurantes de dos tenedores.	10 personas empleadas.
Restaurantes de un tenedor.	10 personas empleadas.
Cafeterías.	8 personas empleadas.
Cafés y bares de categoría especial.	8 personas empleadas.
Otros cafés y bares.	8 personas empleadas.

Actividad económica	Magnitud
Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos.	3 personas empleadas.
Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías.	3 personas empleadas.
Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas.	10 personas empleadas.
Servicio de hospedaje en hostales y pensiones.	8 personas empleadas.
Servicio de hospedaje en fondas y casas de huéspedes.	8 personas empleadas.
Reparación de artículos eléctricos para el hogar.	3 personas empleadas.
Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos.	5 personas empleadas.
Reparación de calzado.	2 personas empleadas.
Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles antigüedades e instrumentos musicales).	2 personas empleadas.
Reparación de maquinaria industrial.	2 personas empleadas.
Otras reparaciones n.c.o.p.	2 personas empleadas.
Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera.	5 vehículos cualquier día del año.
Transporte por autotaxis.	3 vehículos cualquier día del año.
Transporte de mercancías por carretera.	4 vehículos cualquier día del año.
Engrase y lavado de vehículos.	5 personas empleadas.
Servicios de mudanzas.	4 vehículos cualquier día del año.
Transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios.	5 vehículos cualquier día del año.
Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.	4 personas empleadas.
Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.	5 personas empleadas.
Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte.	3 personas empleadas.
Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados.	4 personas empleadas.
Servicios de peluquería de señora y caballero.	6 personas empleadas.
Salones e institutos de belleza.	6 personas empleadas.
Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.	4 personas empleadas.

A los efectos del método de estimación objetiva, deberá computarse no sólo la magnitud específica correspondiente a la actividad económica desarrollada por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por

las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en la letra a) anterior.

Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas deberá computarse no sólo la magnitud específica correspondiente a la actividad económica desarrolladas por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en la letra a) anterior.

Para el cómputo de la magnitud que determine la inclusión en el método de estimación objetiva o, en su caso, del régimen simplificado se consideran las personas empleadas o vehículos o bateas que se utilicen para el desarrollo de la actividad principal y de cualquier actividad accesoria incluida en el régimen, de conformidad con los apartados 2 de los artículos 1 y 2 de esta Orden.

El personal empleado se determinará por la media ponderada correspondiente al período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior.

El personal empleado comprenderá tanto el no asalariado como el asalariado. A efectos de determinar la media ponderada se aplicarán exclusivamente las siguientes reglas:

Sólo se tomará en cuenta el número de horas trabajadas durante el período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior.

Se computará como una persona no asalariada la que trabaje en la actividad al menos 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior a 1.800, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre número de horas efectivamente trabajadas en el año y 1.800.

No obstante, el empresario se computará como una persona no asalariada. En aquellos supuestos en que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad. En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al empresario en 0,25 personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

Se computará como una persona asalariada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, 1.800.

En el primer año de ejercicio de la actividad se tendrá en cuenta el número de personas empleadas o vehículos o bateas al inicio de la misma.

Cuando en un año natural se superen las magnitudes indicadas en este artículo, el sujeto pasivo quedará excluido, a partir del año inmediato siguiente, del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del régimen simplificado o del régimen de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando resulten aplicables por estas actividades.

Los contribuyentes que por aplicación de lo dispuesto en este artículo queden excluidos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinarán su rendimiento neto por la modalidad simplificada del método de estimación directa siempre que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 28 del Reglamento del Impuesto y no renuncien a su aplicación.

2. Tampoco será de aplicación el método de estimación objetiva a las actividades económicas desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al que se refiere el artículo 4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

A estos efectos, se entenderá que las actividades de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, de transporte por auto-taxis, de transporte de mercancías por carretera y de servicios de mudanzas, se desarrollan, en cualquier caso, dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 4. Aprobación de los signos, índices o módulos.

De conformidad con los artículos 32 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 38 y 42 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aprueban los signos, índices o módulos correspondientes al método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido que serán aplicables durante el año 2017 a las actividades comprendidas en los artículos 1 y 2, que aparecen, junto con las instrucciones para su aplicación, en los Anexos I, II y III de la presente Orden.

Artículo 5. Plazos de renuncias o revocaciones al método de estimación objetiva.

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades a las que sea de aplicación el método de estimación objetiva y deseen renunciar o revocar su renuncia para el año 2017, dispondrán para ejercitar dicha opción desde el día siguiente a la fecha de publicación de esta Orden en el «Boletín Oficial del Estado» hasta el 31 de diciembre del año 2016. La renuncia o revocación deberá efectuarse de acuerdo con lo previsto en el capítulo I del título II del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

No obstante lo anterior, también se entenderá efectuada la renuncia cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el método de estimación directa. En caso de inicio de la actividad, también se entenderá efectuada la renuncia cuando se efectúe en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

Artículo 6. Plazos de renuncias o revocaciones al régimen especial simplificado.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que desarrollen actividades a las que sea de aplicación el régimen especial simplificado y deseen renunciar a él o revocar su renuncia para el año 2017, dispondrán para ejercitar dicha opción desde el día siguiente a la fecha de publicación de esta Orden en el «Boletín Oficial del Estado» hasta el 31 de diciembre del año 2016. La renuncia o revocación deberá efectuarse de acuerdo con lo previsto en el capítulo I del título II del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

No obstante lo anterior, también se entenderá efectuada la renuncia cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos aplicando el régimen general. En caso de inicio de la actividad, también se entenderá efectuada la renuncia cuando la primera declaración que deba presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad se presente en plazo aplicando el régimen general.

Disposición adicional primera. Reducción en 2017 del rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva.

1. Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por el método de estimación objetiva, podrán reducir el rendimiento neto de módulos obtenido en 2017 en un 5 por 100.

2. Cuando se trate de actividades incluidas en el anexo I de esta Orden, la reducción prevista en el apartado 1 anterior se aplicará sobre el rendimiento neto de módulos a que se refiere la instrucción 2.3 para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del anexo I de esta Orden.

El rendimiento neto de módulos, así calculado, se tendrá en cuenta para la aplicación de lo

dispuesto en la instrucción 3 para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del anexo I de esta Orden.

3. Esta reducción se tendrá en cuenta para cuantificar el rendimiento neto a efectos de los pagos fraccionados correspondientes a 2017.

Disposición adicional segunda. Índices de rendimiento neto aplicables en 2017 por determinadas actividades agrícolas.

Los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2017 por las actividades agrícolas que se mencionan a continuación serán, en sustitución de los establecidos en el anexo I de esta Orden, los siguientes:

Actividad	Índice rendimiento neto
Uva de mesa	0,32
Flores y plantas ornamentales	0,32
Tabaco	0,26

Disposición adicional tercera. Porcentajes aplicables en 2017 para el cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para determinadas actividades ganaderas afectadas por crisis sectoriales.

Los porcentajes aplicables para el cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido en 2017 en las actividades que se mencionan a continuación serán los siguientes:

Servicios de cría, guarda y engorde de aves: 0,06625.

Actividad de apicultura: 0,070.

Disposición adicional cuarta. Reducción en 2017 del rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas incluidas en el anexo II de esta Orden en el término municipal de Lorca y determinen el rendimiento neto por el método de estimación objetiva, podrán reducir el rendimiento neto de módulos de 2017 correspondiente a tales actividades en un 20 por ciento.

La reducción prevista en el apartado 1 anterior se aplicará sobre el rendimiento neto de módulos resultante después de aplicar la reducción prevista en el apartado 1 de la disposición adicional primera de esta Orden.

Esta reducción se tendrá en cuenta para cuantificar el rendimiento neto a efectos de los pagos fraccionados correspondientes a 2017.

2. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que desarrollen actividades empresariales o profesionales incluidas en el Anexo II de esta Orden en el término municipal de Lorca y estén acogidos al régimen especial simplificado, podrán reducir en un 20 por ciento el importe de las cuotas devengadas por operaciones corrientes correspondiente a tales actividades en el año 2017.

Esta reducción se tendrá en cuenta para el cálculo tanto de la cuota trimestral como de la cuota anual del régimen especial simplificado correspondiente al año 2017.

Disposición adicional quinta. Índices de rendimiento neto aplicables en 2016 por determinadas actividades agrícolas y ganaderas.

Los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2016 por las actividades agrícolas y ganaderas que se mencionan a continuación serán, en sustitución de los establecidos en el anexo I de la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de

estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, los siguientes:

Actividad	Índice rendimiento neto
Servicios de cría, guarde y engorde de aves	0,37
Servicios de cría, guarde y engorde de ganado, excepto aves	0,37

Disposición final única. Entrada en vigor.

La presente Orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», con efectos para el año 2017.

ANEXO I

ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS Y FORESTALES SIGNOS, ÍNDICES O MÓDULOS DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Actividad: Agrícola dedicada a la obtención de remolacha azucarera y ganadera de explotación de ganado porcino de carne, de ganado bovino de carne, de ganado ovino de carne, de ganado caprino de carne, avicultura y cunicultura.
Índice de rendimiento neto: 0,13
Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,23
NOTA: A título indicativo se incluye la obtención de: En la avicultura se encuentra comprendida la obtención de productos (carne y huevos) procedentes de pollos, gallinas, patos, faisanes, perdices, codornices, etc.

Actividad: Forestal con un "período medio de corta" superior a 30 años.
Índice de rendimiento neto: 0,13
Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,23
NOTA: A título indicativo se incluyen las especies arbóreas siguientes: Castaño, abedúl, fresno, arce, cerezo, aliso, nogal, pino albar (P. Sylvestris), pino laricio, abeto, pino de Oregón, cedro, pino carrasco, pino canario, pino piñonero, pino pinaster, ciprés, haya, roble (Q. robur, Q. Petraea), encina, alcornoque y resto de quercíneas.

Actividad: Ganadera de explotación de ganado bovino de leche.
Índice de rendimiento neto: 0,20
Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,30

Actividad: Agrícola dedicada a la obtención de cereales, cítricos, frutos secos, hortícultura, leguminosas, uva para vino de mesa sin denominación de origen, productos del olivo y hongos para el consumo humano y ganadera de explotación de ganado porcino de cría, de ganado bovino de cría, de ganado ovino de leche, de ganado caprino de leche y apicultura.
Índice de rendimiento neto: 0,26
Índice de de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,36
NOTA: A título indicativo se incluye la obtención de: Cereales: Cereales grano excepto arroz (trigo, centeno, cebada, avena, maíz, sorgo, mijo, panizo, alpiste, escaña, triticale y trigo sarraceno, etc.). Cítricos: Naranjo dulce, naranjo amargo, mandarino, limonero, pomelo, lima, bergamota, etc. Frutos Secos: Nogal, avellano, almendro, castaño y otros frutales de cáscara (pistachos, piñones), etc. Productos Hortícolas: Col repollo, col de Bruselas, coliflor, otras coles, acelga, apio, puerro, lechuga, escarola, espinaca, espárrago, endivia, cardo, otras hortalizas de hoja, tomate, alcachofa, pepino, pepinillo, berenjena, pimiento, calabaza, calabacín, otras hortalizas cultivadas por su fruto o su flor, remolacha de mesa, zanahoria, ajo, cebolla, cebolleta, nabo, rábano, otras hortalizas cultivadas por su raíz, bulbo o tubérculo, guisante verde, judía verde, haba verde, otras hortalizas con vaina, sandía, melón, fresa, fresón, piña tropical y otras frutas de plantas no perennes. Leguminosas: Leguminosas grano (judías, lentejas, garbanzos, habas, guisantes, algarrobas, veza, yeros, almortas, alholvas, altramuces, etc.). Productos del olivo: Aceituna de mesa y aceituna de almazara.

Actividad: Forestal con un “período medio de corta” igual o inferior a 30 años.
Índice de rendimiento neto: 0,26
Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,36
NOTA: A título indicativo se incluyen las especies arbóreas siguientes: Eucalipto, chopo, pino insigne y pino marítimo.

Actividad: Agrícola dedicada a la obtención de uva para vino de mesa con denominación de origen, y oleaginosas y otras actividades ganaderas no comprendidas expresamente en otros apartados y forestal dedicada a la extracción de resina.
Índice de rendimiento neto: 0,32
Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,42
NOTA: A título indicativo se incluye la obtención de: Oleaginosas: Cacahuete, girasol, soja, colza y nabina, cártamo y ricino, etc. Otras actividades ganaderas: Equinos, animales para peletería (visón, chinchilla, etc.), etc.

Actividad: Agrícola dedicada a la obtención de raíces, tubérculos, forrajes, arroz, algodón, frutos no cítricos, tabaco y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros apartados.
Índice de rendimiento neto: 0,37
Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,47
NOTA: A título indicativo se incluye la obtención de: Forrajes: Plantas forrajeras de escarda (nabo forrajero, remolacha forrajera, col forrajera, calabaza forrajera, zanahoria forrajera, etc.) y otras plantas forrajeras (alfalfa, cereal invierno forraje, maíz forrajero, veza, esparceta, trébol, vallico, haba forraje, zulla y otras). Frutos no cítricos: Manzana para mesa, manzana para sidra, pera, membrillo, níspola, otros frutos de pepita (acerola, serba y otros), cereza, guinda, ciruela, albaricoque, melocotón y otros frutos de hueso, higo, granada, grosella, frambuesa, otros pequeños frutos y bayas (casis, zarzamora, mora, etc.), plátano, aguacate, chirimoya, kiwi y otros frutos tropicales y subtropicales (caquis, higo chumbo, dátil, guayaba, papaya, mango, lichis, excepto piña tropical). Otros productos agrícolas: Lúpulo, caña de azúcar, azafrán, achicoria, pimiento para pimentón, viveros, flores y plantas ornamentales, etc.

Actividad: Agrícola dedicada a la obtención de plantas textiles y uva de mesa, actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales y servicios de cría, guarda y engorde de aves.
Índice de rendimiento neto: 0,42
Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,52
NOTA: A título indicativo se incluye la obtención de: Plantas textiles: Lino, cáñamo, etc. **NOTA:** A título indicativo en las actividades accesorias se incluyen: Agroturismo, artesanía, caza, pesca y, actividades recreativas y de ocio, en las que el agricultor o ganadero participe como monitor, guía o experto, tales como excursionismo, senderismo, rutas ecológicas, etc.

Actividad: Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales y servicios de cría, guarda y engorde de ganado, excepto aves.
Índice de rendimiento neto: 0,56

ÍNDICES Y MÓDULOS DEL RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Actividad: Ganadera de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura de carne.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,10

Actividad: Ganadera de explotación intensiva de avicultura de huevos y, ganado ovino, caprino y bovino de leche.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,04

Actividad: Ganadera de explotación intensiva de ganado bovino de carne y cunicultura.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,10

Actividad: Ganadera de explotación intensiva de ganado porcino de cría, bovino de cría y otras intensivas o extensivas no comprendidas expresamente en otros apartados.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,10

Actividad: Ganadera de explotación intensiva de ganado ovino y caprino de carne.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,10

Actividad: Servicios de cría, guarda y engorde de aves.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,09375

Actividad: Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales que estén excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, y servicios de cría, guarda y engorde de ganado, excepto aves.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,10

Actividad: Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales no incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,21
NOTA: A título indicativo en las actividades accesorias se incluyen: Agroturismo, artesanía, caza, pesca y, actividades recreativas y de ocio, en las que el agricultor, ganadero o titular de actividades forestales participe como monitor, guía o experto, tales como excursionismo, senderismo, rutas ecológicas, etc.

Actividad: Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de productos agrícolas no comprendidas en los apartados siguientes.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,04

Actividad: Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de forrajes.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,07625

Actividad: Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de plantas textiles y tabaco.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,21

Actividad: Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales, desarrolladas en régimen de aparcería.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,21

Actividad: Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de queso.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,070

Actividad: Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de vino de mesa.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,2675

Actividad: Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de vino con denominación de origen.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,2675

Actividad: Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de otros productos distintos a los anteriores.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,19625

INSTRUCCIONES PARA LA APLICACIÓN DE LOS SIGNOS, ÍNDICES O MÓDULOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

RENDIMIENTO ANUAL

1. El rendimiento neto resultará de la suma de los rendimientos netos que correspondan a cada una de las actividades.

2. El rendimiento neto correspondiente a cada actividad se obtendrá aplicando el procedimiento establecido a continuación:

2.1. Fase 1: Rendimiento neto previo.

El rendimiento neto previo en el supuesto de actividades en que se realice la entrega de los productos naturales o los trabajos, servicios y actividades accesorios, se obtendrá multiplicando el volumen total de ingresos, incluidas las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, de cada uno de los cultivos o explotaciones por el «índice de rendimiento neto» que corresponda a cada uno de ellos.

Las ayudas directas desacopladas de la Política Agraria Común (pago básico, pago para prácticas agrícolas beneficiosas para el clima y el medio ambiente, pago para jóvenes agricultores y, en su caso, pago del régimen simplificado para pequeños agricultores) se acumularán a los ingresos procedentes de los cultivos o explotaciones del perceptor en proporción a sus respectivos importes. No obstante, cuando el perceptor de la ayuda directa no haya obtenido ingresos por actividades agrícolas y ganaderas, el índice de rendimiento neto a aplicar será el 0,56.

El rendimiento neto previo en el supuesto de actividades en las que se sometan los productos naturales a transformación, elaboración o manufactura se obtendrá multiplicando el valor de los productos naturales utilizados en el proceso, a precio de mercado, por el «índice de rendimiento neto» previsto para estos supuestos. El rendimiento neto previo se determinará en el momento de incorporación de los productos naturales a los procesos de transformación elaboración o manufactura.

El procedimiento de cálculo previsto en el párrafo anterior se aplicará también a los productos sometidos a procesos de transformación, elaboración o manufactura en los años anteriores a 1998 que sean transmitidos a partir del 1 de enero del 2016. En estos casos, la determinación del rendimiento neto previo se producirá en el momento en que sean transmitidos los productos.

2.2. Fase 2: Rendimiento neto minorado.

El rendimiento neto minorado se obtiene deduciendo del anterior las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material e intangible correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

A estos efectos, la amortización se calculará de acuerdo con lo establecido en la letra b) del punto 2.2. de las instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Anexo II de esta Orden.

No obstante, los elementos patrimoniales del inmovilizado descritos a continuación, se amortizarán conforme a la siguiente Tabla:

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo	Período máximo
7	Vacuno, porcino, ovino y caprino	22%	8 años
8	Equino y frutales no cítricos	10%	17 años
9	Frutales cítricos y viñedos	5%	45 años
10	Olivar	3%	80 años

Cuando se trate de actividades forestales, para el cálculo del rendimiento neto minorado no se deducirán las amortizaciones.

2.3. Fase 3: Rendimiento neto de módulos.

Sobre el rendimiento neto minorado se aplicarán, cuando correspondan, los índices correctores que se establecen a continuación, obteniendo el rendimiento neto de módulos.

Los índices correctores se aplicarán en aquellas actividades que los tengan asignados expresamente y según las circunstancias, cuantía, orden e incompatibilidad que se indica a continuación, sobre el rendimiento neto minorado o, en su caso, sobre el rectificado por aplicación de los mismos:

a) Utilización de medios de producción ajenos en actividades agrícolas.

Cuando en el desarrollo de actividades agrícolas se utilicen exclusivamente medios de producción ajenos, sin tener en cuenta el suelo, y salvo en los casos de aparcería y figuras similares.

índice: 0,75

b) Utilización de personal asalariado.

Cuando el coste del personal asalariado supere el porcentaje del volumen total de ingresos que se expresa, será aplicable el índice corrector que se indica.

Porcentaje	Índice
Más del 10 por 100	0,90
Más del 20 por 100	0,85
Más del 30 por 100	0,80
Más del 40 por 100	0,75

Cuando resulte aplicable el índice corrector de la letra a) anterior no podrá aplicarse el contenido en esta letra b).

c) Cultivos realizados en tierras arrendadas.

Cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte, en tierras arrendadas.

Índice: 0,90 sobre los rendimientos procedentes de cultivos en tierras arrendadas.

Cuando no sea posible delimitar dichos rendimientos, se prorrateará en función del porcentaje que supongan las tierras arrendadas dedicadas a cada cultivo respecto a la superficie total, propia y arrendada, dedicada a ese cultivo.

d) Piensos adquiridos a terceros.

Cuando en las actividades ganaderas se alimente el ganado con piensos y otros productos para la alimentación adquiridos a terceros que representen más del 50 por 100 del importe de los consumidos.

Índice: 0,75, excepto en los casos de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura. Este índice será del 0,95 cuando se trate de las mencionadas actividades de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura.

A efectos de este índice, la valoración del importe de los piensos y otros productos propios se efectuará según su valor de mercado.

e) Agricultura ecológica.

Cuando la producción cumpla los requisitos establecidos en la normativa legal vigente de las correspondientes Comunidades Autónomas, por la que asumen el control de este tipo de producción de acuerdo con el Real Decreto 1852/1993, de 22 de octubre, sobre producción agrícola ecológica y su indicación en los productos agrarios y alimenticios y el Reglamento (CEE) 2092/91, del Consejo de 24 de junio de 1991.

Índice: 0´95

f) Cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica.

Cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte, en tierras de regadío y el consumo eléctrico diario medio, en términos de energía facturada en kWh, de la factura del mes del período impositivo con mayor consumo sea, al menos, 2,5 veces superior al correspondiente a la de dos meses del mismo período impositivo, siempre que el contribuyente, o la comunidad de regantes en la que participe, estén inscritos en el registro territorial correspondiente a la oficina gestora de impuestos especiales a que se refiere el artículo 102.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Índice: 0,80 sobre el rendimiento procedente de los cultivos realizados en tierras de regadío por energía eléctrica.

Cuando no sea posible delimitar dicho rendimiento, este índice se aplicará sobre el resultado de multiplicar el rendimiento procedente de todos los cultivos por el porcentaje que suponga la superficie de los cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal fin, energía eléctrica sobre la

superficie total de la explotación agrícola.

g) Empresas cuyo rendimiento neto minorado no supere 9.447,91 euros.

Cuando el rendimiento neto minorado no supere 9.447,91 euros anuales y no se tenga derecho a la reducción regulada en el punto 3 siguiente.

Índice: 0,90

h) Índice aplicable a las actividades forestales.

Cuando se exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a veinte años.

Índice: 0,80

A las actividades forestales únicamente le será aplicable el índice señalado en la letra g) anterior.

3. Los agricultores jóvenes o asalariados agrarios podrán reducir el rendimiento neto de módulos correspondiente a su actividad agraria en un 25 por ciento durante los períodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación prioritaria, realizada al amparo de lo previsto en el Capítulo IV del Título I de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación.

La reducción prevista en este punto se tendrá en cuenta a efectos de determinar la cuantía de los pagos fraccionados que deban efectuarse.

PAGOS FRACCIONADOS

4. Los pagos fraccionados se efectuarán trimestralmente en los plazos siguientes:

- Los tres primeros trimestres, entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre.

- El cuarto trimestre, entre el día 1 y el 30 del mes de enero.

Cada pago trimestral consistirá en el 2 por 100 del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

El sujeto pasivo deberá presentar declaración-liquidación en la forma y plazos previstos, aunque no resulte cuota a ingresar.

INSTRUCCIONES PARA LA APLICACIÓN DE LOS ÍNDICES Y MÓDULOS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

NORMAS GENERALES

1. La cuota derivada de este régimen especial resultará de la suma de las cuotas que correspondan a cada una de las actividades incluidas en el mismo ejercidas por el sujeto pasivo.

Con carácter general, la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido por la realización de cada actividad resultará de la diferencia entre "cuotas devengadas por operaciones corrientes" y "cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes" relativas a dicha actividad. El resultado será la "cuota derivada del régimen simplificado", y debe ser corregido, tal como se indica en el Anexo III, número 4 de esta Orden, con la adición de las cuotas correspondientes a las operaciones mencionadas en el apartado uno.B del artículo 123 de la Ley del Impuesto y la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos.

2. A efectos de lo indicado en el número 1 anterior, la cuota derivada del régimen simplificado correspondiente a cada actividad se cuantifica por medio del procedimiento establecido a continuación:

2.1. Cuota devengada por operaciones corrientes. La cuota devengada por operaciones corrientes, en el supuesto de actividades en que se realice la entrega de los productos naturales o los trabajos, servicios y actividades accesorios, se obtendrá multiplicando el volumen total de ingresos, excluidas las subvenciones corrientes o de capital, las indemnizaciones así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, de cada uno de los cultivos o explotaciones por el «índice de cuota devengada por operaciones corrientes» que corresponda.

La cuota devengada por operaciones corrientes, en el supuesto de actividades en las que se sometan los productos naturales a transformación, elaboración o manufactura, se obtendrá multiplicando el valor de los productos naturales utilizados en el proceso, a precio de mercado, por el "índice de cuota devengada por operaciones corrientes" correspondiente. La imputación de la cuota devengada por operaciones corrientes en estas actividades se producirá en el momento en que los productos naturales sean incorporados a los citados procesos de transformación, elaboración o manufactura. No obstante, respecto de los productos sometidos a dichos procesos en ejercicios anteriores a 1998 que sean transmitidos a partir del 1 de enero del año 2014, la imputación de la cuota devengada por operaciones corrientes se producirá en el momento que sean transmitidos los productos obtenidos en los referidos procesos.

Cuando, en el ejercicio de las actividades descritas en el párrafo anterior se realicen entregas en régimen de depósito distinto de los aduaneros en aplicación de las letras a) y b) del Anexo Quinto de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, los índices y módulos no serán de aplicación en la medida en que se utilicen en la realización de operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.2. Deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes.

De la cuota devengada por operaciones corrientes podrán deducirse las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios, distintos de los activos fijos, destinados al desarrollo de la actividad, en los términos establecidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Reglamento del Impuesto, considerándose a estos efectos activos fijos los elementos del inmovilizado. También podrán ser deducidas las compensaciones agrícolas a que se refiere el artículo 130 de la Ley 37/1992, satisfechas por los sujetos pasivos por la adquisición de bienes o servicios a empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. No obstante, será deducible el 1 por ciento del importe de la cuota devengada por operaciones corrientes en concepto de cuotas soportadas, por este mismo tipo de operaciones, de difícil justificación.

En el ejercicio de las deducciones a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán las siguientes reglas:

1.º No serán deducibles las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración en el supuesto de empresarios o profesionales que desarrollen su actividad en local determinado. A estos efectos, se considerará local determinado cualquier edificación, excluyendo los almacenes, aparcamientos o depósitos cerrados al público.

2.º Las cuotas soportadas o satisfechas sólo serán deducibles en la declaración-liquidación correspondiente al último período impositivo del año en el que deban entenderse soportadas o satisfechas, por lo que, con independencia del régimen de tributación aplicable en años sucesivos, no procederá su deducción en un período impositivo posterior.

3.º Cuando se realicen adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para su utilización en común en varias actividades por las que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, la cuota a deducir en cada una de ellas será la que resulte del prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuese posible aplicar dicho procedimiento, se imputarán por partes iguales a cada una de las actividades.

2.3. Cuota derivada del régimen simplificado.

El resultado de deducir de la cuota devengada por operaciones corrientes las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes, en los términos indicados en el número 2.2 anterior, será la cuota derivada del régimen especial simplificado.

CUOTAS TRIMESTRALES

3. El cálculo indicado en el número 2 anterior deberá efectuarlo el sujeto pasivo al término del ejercicio, si bien en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres de cada año natural el sujeto pasivo realizará, durante los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre, el ingreso a cuenta de una parte de la cuota derivada del régimen simplificado.

Para cuantificar el importe a ingresar en tales declaraciones-liquidaciones, se estimará la cuota devengada por operaciones corrientes del trimestre, aplicando el "índice de cuota devengada por operaciones corrientes" correspondiente sobre el volumen total de ingresos del trimestre, excluidas subvenciones corrientes o de capital, las indemnizaciones así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, y sobre tal cuota devengada por operaciones corrientes se aplicarán los siguientes porcentajes:

ACTIVIDAD	PORCENTAJE
Ganadera de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura de carne	12%
Ganadera de explotación intensiva de avicultura de huevos y, ganado ovino, caprino y bovino de leche	2%
Ganadera de explotación intensiva de ganado bovino de carne y cunicultura	24%
Ganadera de explotación intensiva de ganado porcino de cría, bovino de cría y otras intensivas o extensivas no comprendidas expresamente en otros apartados	32%
Ganadera de explotación intensiva de ganado ovino y caprino de carne	40%
Servicios de cría, guarda y engorde de aves	40%
Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales que estén excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido y, servicios de cría, guarda y engorde de ganado, excepto aves	48%
Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales no incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	80%
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de productos agrícolas no comprendidos en los apartados siguientes	2%
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de forrajes	28%
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de plantas textiles y tabaco	44%
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales, desarrolladas en régimen de aparcería	44%
Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de queso	28%
Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de vino de mesa	80%
Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de vino con denominación de origen	80%

ACTIVIDAD	PORCENTAJE
Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de otros productos distintos a los anteriores	80%

No obstante, en el supuesto de actividades en las que se sometan los productos naturales a transformación, elaboración o manufactura, el citado porcentaje se aplicará sobre el resultado de multiplicar el "índice de cuota devengada por operaciones corrientes" correspondiente sobre el valor de los productos naturales utilizados en el trimestre por el precio de mercado.

CUOTA ANUAL

4. Al finalizar el año o al producirse el cese de la actividad, el sujeto pasivo deberá calcular la cuota anual derivada del régimen simplificado, teniendo en cuenta el volumen total de ingresos, excluidas subvenciones corrientes o de capital, las indemnizaciones, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, correspondientes al año natural, según lo establecido en el punto 2 anterior.

5. En la última declaración-liquidación del ejercicio se hará constar la cuota anual derivada del régimen simplificado, detrayéndose de la misma las cantidades liquidadas en las declaraciones-liquidaciones de los tres primeros trimestres del ejercicio.

Si el resultado de la última declaración-liquidación del ejercicio fuera negativo, el sujeto pasivo podrá solicitar la devolución en la forma prevista en el artículo 115, apartado uno de la Ley del Impuesto, u optar por la compensación del saldo a su favor en las siguientes declaraciones-liquidaciones periódicas.

6. La declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del año natural deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

7. La liquidación de las cuotas correspondientes a las operaciones indicadas en el apartado uno.B del artículo 123 de la Ley del Impuesto y la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos se efectuará en la forma indicada en el Anexo III, número 4 de esta Orden Ministerial.

ANEXO II

OTRAS ACTIVIDADES
SIGNOS, ÍNDICES O MÓDULOS
DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Actividad: Producción de mejillón en batea.

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	5.500,00
2	Personal no asalariado	Persona	7.500,00
3	Bateas	Batea	6.700,00

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de mejilla, del arrendamiento de maquinaria o barco, así como de la realización de trabajos de encordado, desdoble, recolección o embolsado para otro productor.

Actividad: Industrias del pan y de la bollería.

Epígrafe IAE: 419.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.248,22
2	Personal no asalariado	Persona	14.530,89
3	Superficie del local	Metro cuadrado	49,13
4	Superficie del horno	100 Decímetro cuadrados	629,86

Actividad: Industrias de la bollería, pastelería y galletas.

Epígrafe IAE: 419.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.657,63
2	Personal no asalariado	Persona	13.485,32
3	Superficie del local	Metro cuadrado	45,35
4	Superficie del horno	100 Decímetro cuadrados	541,68

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Industrias de elaboración de masas fritas.

Epígrafe IAE: 419.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.238,96
2	Personal no asalariado	Persona	12.301,18
3	Superficie del local	Metro cuadrado	25,82

Actividad: Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares.

Epígrafe IAE: 423.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.390,12
2	Personal no asalariado	Persona	12.723,18
3	Superficie del local	Metro cuadrado	26,45

Actividad: Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos.

Epígrafe IAE: 641

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.387,18
2	Personal no asalariado	Persona	10.581,66
3	Superficie local independiente	Metro cuadrado	57,94
4	Superficie local no independiente	Metro cuadrado	88,18
5	Carga elementos de transporte	Kilogramo	1,01

Actividad: Comercio al por menor de carne y despojos; de productos y derivados cárnicos elaborados.

Epígrafe IAE: 642.1, 2, 3 y 4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.355,68
2	Personal no asalariado	Persona	10.991,07
3	Superficie local independiente	Metro cuadrado	35,90
4	Superficie local no independiente	Metro cuadrado	81,88
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	39,05

Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la elaboración de platos precocinados, siempre que se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de productos derivados de los mismos.

Epígrafe IAE: 642.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.382,36
2	Personal no asalariado	Persona	11.337,49
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	25,19
4	Superficie local independiente	Metro cuadrado	27,08
5	Superficie local no independiente	Metro cuadrado	58,57

Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del asado de pollos, siempre que se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Comercio al por menor, en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados.

Epígrafe IAE: 642.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.254,90
2	Personal no asalariado	Persona	11.098,14
3	Superficie local independiente	Metro cuadrado	27,71
4	Superficie local no independiente	Metro cuadrado	69,28
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	35,90

Actividad: Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles.

Epígrafe IAE: 643.1 y 2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.823,25
2	Personal no asalariado	Persona	13.296,36
3	Superficie local independiente	Metro cuadrado	36,53
4	Superficie local no independiente	Metro cuadrado	113,37
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	28,98

Actividad: Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos.

Epígrafe IAE: 644.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.248,22
2	Resto personal asalariado	Persona	1.058,17
3	Personal no asalariado	Persona	14.530,89
4	Superficie del local de fabricación	Metro cuadrado	49,13
5	Resto superficie local independiente	Metro cuadrado	34,01
6	Resto superficie local no independiente	Metro cuadrado	125,97
7	Superficie del horno	100 Decímetro cuadrados	629,86

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, de la degustación de los productos objeto de su actividad acompañados de cualquier tipo de bebidas, cafés, infusiones o solubles, de las actividades de "catering" y del comercio al por menor de quesos, embutidos y emparedados, así como de loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Despachos de pan, panes especiales y bollería.

Epígrafe IAE: 644.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.134,85
2	Resto personal asalariado	Persona	1.039,27
3	Personal no asalariado	Persona	14.266,34
4	Superficie del local de fabricación	Metro cuadrado	48,50
5	Resto superficie local independiente	Metro cuadrado	33,38
6	Resto superficie local no independiente	Metro cuadrado	125,97
7	Superficie del horno	100 Decímetro cuadrados	629,86

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería.

Epígrafe IAE: 644.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.367,89
2	Resto personal asalariado	Persona	1.014,08
3	Personal no asalariado	Persona	12.912,15
4	Superficie del local de fabricación	Metro cuadrado	43,46
5	Resto superficie local independiente	Metro cuadrado	34,01
6	Resto superficie local no independiente	Metro cuadrado	113,37
7	Superficie del horno	100 Decímetro cuadrados	522,78

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, de la degustación de los productos objeto de su actividad acompañados de cualquier tipo de bebidas, cafés, infusiones o solubles, de las actividades de "catering" y del comercio al por menor de quesos, embutidos y emparedados, así como de loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes.

Epígrafe IAE: 644.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.852,88
2	Resto personal asalariado	Persona	2.254,90
3	Personal no asalariado	Persona	13.214,47
4	Superficie del local de fabricación	Metro cuadrado	27,71
5	Resto superficie local independiente	Metro cuadrado	21,41
6	Resto superficie local no independiente	Metro cuadrado	36,53

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor.

Epígrafe IAE: 647.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.026,67
2	Personal no asalariado	Persona	10.839,90
3	Superficie local independiente	Metro cuadrado	20,15
4	Superficie local no independiente	Metro cuadrado	68,65
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	8,81

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados.

Epígrafe IAE: 647.2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.788,80
2	Personal no asalariado	Persona	10.827,31
3	Superficie del local	Metro cuadrado	23,31
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	32,75

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería.

Epígrafe IAE: 651.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.010,74
2	Personal no asalariado	Persona	13.812,85
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	38,42
4	Superficie local independiente	Metro cuadrado	35,28
5	Superficie local no independiente	Metro cuadrado	107,07

Actividad: Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado.

Epígrafe IAE: 651.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.569,83
2	Personal no asalariado	Persona	13.995,51
3	Superficie del local	Metro cuadrado	49,13
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	56,69

Actividad: Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales.

Epígrafe IAE: 651.3 y 5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.198,21
2	Personal no asalariado	Persona	11.998,85
3	Superficie del local	Metro cuadrado	47,87
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	75,58

Actividad: Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería.

Epígrafe IAE: 651.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.902,18
2	Personal no asalariado	Persona	10.291,93
3	Superficie del local	Metro cuadrado	28,98
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	58,57

Actividad: Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general.

Epígrafe IAE: 651.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.130,41
2	Personal no asalariado	Persona	13.453,83
3	Superficie del local	Metro cuadrado	27,71
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	52,27

Actividad: Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal.

Epígrafe IAE: 652.2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.722,48
2	Personal no asalariado	Persona	12.786,18
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	31,49
4	Superficie local independiente	Metro cuadrado	18,27
5	Superficie local no independiente	Metro cuadrado	55,43

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Comercio al por menor de muebles.

Epígrafe IAE: 653.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.075,20
2	Personal no asalariado	Persona	16.200,02
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	50,39
4	Superficie del local	Metro cuadrado	16,38

Actividad: Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina.

Epígrafe IAE: 653.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.884,77
2	Personal no asalariado	Persona	14.656,86
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	100,78
4	Superficie local independiente	Metro cuadrado	36,53
5	Superficie local no independiente	Metro cuadrado	113,37

Actividad: Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo, o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos).

Epígrafe IAE: 653.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.709,88
2	Personal no asalariado	Persona	15.116,66
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	51,02
4	Superficie del local	Metro cuadrado	21,41

Actividad: Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.

Epígrafe IAE: 653.4 y 5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.061,12
2	Personal no asalariado	Persona	16.527,55
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	94,48
4	Superficie del local	Metro cuadrado	8,81

Actividad: Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.

Epígrafe IAE: 653.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.950,71
2	Personal no asalariado	Persona	20.061,07
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	81,88
4	Superficie del local	Metro cuadrado	39,68

Actividad: Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres.

Epígrafe IAE: 654.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.098,92
2	Personal no asalariado	Persona	17.018,84
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	201,55
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	617,26

Actividad: Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos).

Epígrafe IAE: 654.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	9.422,71
2	Personal no asalariado	Persona	18.858,03
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	39,05
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	132,27

Actividad: Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos, excepto las actividades de comercio al por mayor de los artículos citados.

Epígrafe IAE: 654.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.746,19
2	Personal no asalariado	Persona	14.222,25
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	119,67
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	377,92

Actividad: Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina.

Epígrafe IAE: 659.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.157,08
2	Personal no asalariado	Persona	16.521,25
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	56,69
4	Superficie del local	Metro cuadrado	17,01

Actividad: Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos.

Epígrafe IAE: 659.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	7.174,12
2	Personal no asalariado	Persona	19.273,74
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	119,67
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	1.070,76

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del servicio de recogida de negativos y otro material fotográfico impresionado para su procesado en laboratorio de terceros y la entrega de las correspondientes copias y ampliaciones, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal de comercio al por menor de aparatos e instrumentos fotográficos.

Actividad: Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública.

Epígrafe IAE: 659.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.648,37
2	Personal no asalariado	Persona	17.176,30
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	57,94
4	Superficie del local	Metro cuadrado	30,86
5	Potencia fiscal vehículo	CVF	535,38

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la venta de artículos de escaso valor tales como dulces, artículos de fumador, etc., los servicios de comercialización de tarjetas de transporte público, tarjetas para uso telefónico y otras similares, así como loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública.

Epígrafe IAE: 659.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.476,83
2	Personal no asalariado	Persona	17.220,39
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	403,11
4	Superficie del local	Metro cuadrado	844,02

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la venta de artículos de escaso valor tales como dulces, artículos de fumador, etc., los servicios de publicidad y comercialización de tarjetas de transporte público, tarjetas para uso telefónico y otras similares, así como loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia.

Epígrafe IAE: 659.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.916,26
2	Personal no asalariado	Persona	13.258,56
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	138,57
4	Superficie del local	Metro cuadrado	32,75

Actividad: Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales.

Epígrafe IAE: 659.7

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.988,50
2	Personal no asalariado	Persona	16.124,43
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	258,24

Actividad: Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el Grupo 661 y en el epígrafe 662.1.

Epígrafe IAE: 662.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.868,82
2	Personal no asalariado	Persona	9.429,01
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	28,98
4	Superficie del local	Metro cuadrado	37,79

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados.

Epígrafe IAE: 663.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.398,29
2	Personal no asalariado	Persona	13.989,21
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	113,37

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección.

Epígrafe IAE: 663.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.991,84
2	Personal no asalariado	Persona	13.982,91
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	239,34

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero.

Epígrafe IAE: 663.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.613,92
2	Personal no asalariado	Persona	11.186,32
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	151,16

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general.

Epígrafe IAE: 663.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.678,39
2	Personal no asalariado	Persona	12.641,30
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	113,37

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.

Epígrafe IAE: 663.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	5.448,29
2	Personal no asalariado	Persona	10.537,57
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	283,44

Actividad: Restaurantes de dos tenedores.

Epígrafe IAE: 671.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.709,88
2	Personal no asalariado	Persona	17.434,55
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	201,55
4	Mesas	Mesa	585,77
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	1.077,06
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	3.810,65

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Restaurantes de un tenedor.

Epígrafe IAE: 671.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.602,80
2	Personal no asalariado	Persona	16.174,82
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	125,97
4	Mesas	Mesa	220,45
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	1.077,06
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	3.810,65

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Cafeterías.

Epígrafe IAE: 672.1, 2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.448,68
2	Personal no asalariado	Persona	13.743,56
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	478,69
4	Mesas	Mesa	377,92
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	957,39
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	3.747,67

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Cafés y bares de categoría especial.

Epígrafe IAE: 673.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.056,30
2	Personal no asalariado	Persona	15.538,66
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	321,23
4	Mesas	Mesa	233,04
5	Longitud de barra	Metro	371,62
6	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	957,39
7	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	2.903,66

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Otros cafés y bares.

Epígrafe IAE: 673.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.643,93
2	Personal no asalariado	Persona	11.413,08
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	94,48
4	Mesas	Mesa	119,67
5	Longitud de barra	Metro	163,76
6	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	806,23
7	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	2.947,75

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos.

Epígrafe IAE: 675

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.802,88
2	Personal no asalariado	Persona	14.461,60
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	107,07
4	Superficie del local	Metro cuadrado	26,45

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías.

Epígrafe IAE: 676

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.418,67
2	Personal no asalariado	Persona	20.016,97
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	541,68
4	Mesas	Mesa	220,45
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	806,23

Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores, incluye, en su caso, el derivado de las actividades de elaboración de chocolates, helados y horchatas, el servicio al público de helados, horchatas, chocolates, infusiones, café y solubles, bebidas refrescantes, así como productos de bollería, pastelería, confitería y repostería que normalmente se acompañan para la degustación de los productos anteriores, y de máquinas de recreo tales como balancines, caballitos, animales parlantes, etc., así como de la comercialización de loterías, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Servicios de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas.

Epígrafe IAE: 681

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.223,02
2	Personal no asalariado	Persona	20.438,98
3	Número de plazas	Plaza	371,62

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Servicios de hospedaje en hostales y pensiones.

Epígrafe IAE: 682

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	5.145,96
2	Personal no asalariado	Persona	17.541,62
3	Número de plazas	Plaza	270,85

Actividad: Servicios de hospedaje en fondas y casas de huéspedes.

Epígrafe IAE: 683

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.478,31
2	Personal no asalariado	Persona	14.587,57
3	Número de plazas	Plaza	132,27

Actividad: Reparación de artículos eléctricos para el hogar.

Epígrafe IAE: 691.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.314,54
2	Personal no asalariado	Persona	15.538,66
3	Superficie del local	Metro cuadrado	17,01

Actividad: Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos.

Epígrafe IAE: 691.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.157,08
2	Personal no asalariado	Persona	17.094,42
3	Superficie del local	Metro cuadrado	27,08

Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades profesionales relacionadas con los seguros del ramo del automóvil, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Reparación de calzado.

Epígrafe IAE: 691.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.845,50
2	Personal no asalariado	Persona	10.014,78
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	125,97

Actividad: Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales).

Epígrafe IAE: 691.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.094,10
2	Personal no asalariado	Persona	16.187,42
3	Superficie del local	Metro cuadrado	45,35

Actividad: Reparación de maquinaria industrial.

Epígrafe IAE: 692

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.409,02
2	Personal no asalariado	Persona	18.146,29
3	Superficie del local	Metro cuadrado	94,48

Actividad: Otras reparaciones n.c.o.p.

Epígrafe IAE: 699

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.703,58
2	Personal no asalariado	Persona	15.230,03
3	Superficie del local	Metro cuadrado	88,18

Actividad: Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera.

Epígrafe IAE: 721.1 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.981,02
2	Personal no asalariado	Persona	16.016,97
3	Nº de asientos	Asiento	121,40

Actividad: Transporte por autotaxis.

Epígrafe IAE: 721.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.346,27
2	Personal no asalariado	Persona	7.656,89
3	Distancia recorrida	1.000 Kilómetros	45,08

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la prestación de servicios de publicidad que utilicen como soporte el vehículo, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Transporte de mercancías por carretera.

Epígrafe IAE: 722

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.728,59
2	Personal no asalariado	Persona	10.090,99
3	Carga vehículos	Tonelada	126,21

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades auxiliares y complementarias del transporte, tales como agencias de transportes, depósitos y almacenamiento de mercancías, etc., siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Engrase y lavado de vehículos.

Epígrafe IAE: 751.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.667,27
2	Personal no asalariado	Persona	19.191,86
3	Superficie del local	Metro cuadrado	30,23

Actividad: Servicios de mudanzas.

Epígrafe IAE: 757

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.566,32
2	Personal no asalariado	Persona	10.175,13
3	Carga vehículos	Tonelada	48,08

Actividad: Transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios.

Epígrafe IAE: 849.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.728,59
2	Personal no asalariado	Persona	10.090,99
3	Carga vehículos	Tonelada	126,21

Actividad: Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.

Epígrafe IAE: 933.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.067,42
2	Personal no asalariado	Persona	20.596,45
3	Número de vehículos	Vehículos	774,72
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	258,24

Actividad: Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.

Epígrafe IAE: 933.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.253,49
2	Personal no asalariado	Persona	15.727,62
3	Superficie del local	Metro cuadrado	62,36

Actividad: Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte.

Epígrafe IAE: 967.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	7.035,55
2	Personal asalariado	Persona	14.215,95
3	Superficie del local	Metro cuadrado	34,01

Actividad: Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados.

Epígrafe IAE: 971.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.553,90
2	Personal no asalariado	Persona	16.773,19
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	45,98

Actividad: Servicios de peluquería de señora y caballero.

Epígrafe IAE: 972.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.161,90
2	Personal no asalariado	Persona	9.649,47
3	Superficie del local	Metro cuadrado	94,48
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	81,88

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de artículos de cosmética capilar y productos de peluquería, así como de los servicios de manicura, depilación, pedicura y maquillaje, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Salones e institutos de belleza.

Epígrafe IAE: 972.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.788,80
2	Personal no asalariado	Persona	14.896,41
3	Superficie del local	Metro cuadrado	88,18
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	55,43

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de artículos de cosmética y belleza, siempre que este comercio se limite a los productos necesarios para la continuación de tratamientos efectuados en el salón.

Actividad: Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.

Epígrafe IAE: 973.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	4.125,59
2	Personal no asalariado	Persona	17.044,03
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	541,68

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de los servicios de reproducción de planos y la encuadernación de sus trabajos, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal de servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.

NOTA COMÚN:

- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores, incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de labores de tabaco, realizado en régimen de autorizaciones de venta con recargo, incluso el desarrollado a través de máquinas automáticas.

ÍNDICES Y MÓDULOS DEL RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Actividad: Industrias del pan y de la bollería.

Epígrafe IAE: 419.1

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	1.693,54
2	Superficie del local	Metro cuadrado	7,09
3	Superficie del horno	100 decímetros cuadrados	30,47

Cuota mínima por operaciones corrientes: 20% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos anteriores incluye la derivada del ejercicio de las actividades que faculta la nota del epígrafe 644.1 del I.A.E.

Actividad: Industrias de la bollería, pastelería y galletas

Epígrafe IAE: 419.2

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	3.064,67
2	Superficie del local	Metro cuadrado	8,86
3	Superficie del horno	100 decímetros cuadrados	59,34

Cuota mínima por operaciones corrientes: 30% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de la fabricación de pastelería “salada” y “platos precocinados”, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos anteriores incluye la derivada del ejercicio de las actividades que faculta la nota del epígrafe 644.3 del I.A.E.

Actividad: Industrias de elaboración de masas fritas.

Epígrafe IAE: 419.3

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	2.550,92
2	Superficie del local	Metro cuadrado	10,63

Cuota mínima por operaciones corrientes: 32% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos anteriores incluye la derivada del ejercicio de las actividades que faculta la nota del epígrafe 644.6 del I.A.E.

Actividad: Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares.

Epígrafe IAE: 423.9

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	2.550,92
2	Superficie del local	Metro cuadrado	10,63

Cuota mínima por operaciones corrientes: 32% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos anteriores incluye la derivada del ejercicio de las actividades que faculta la nota del epígrafe 644.6 del I.A.E.

Actividad: Elaboración de productos de charcutería por minoristas de carne.

Epígrafe IAE: 642.1, 2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	1.753,76
2	Superficie del local	Metro cuadrado	2,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 32% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores, incluye, en su caso, la derivada de la elaboración de platos precocinados, siempre que se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Nota.- Se entiende por superficie del local, en este caso, la dedicada a la elaboración de productos de charcutería y platos precocinados.

Actividad: Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 642.5 por el asado de pollos.

Epígrafe IAE: 642.5

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado asado de pollos	Persona	673,16
2	Superficie del local	Metro cuadrado	13,29
3	Capacidad del asador	Pieza	62,89

Cuota mínima por operaciones corrientes: 32% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos.

Epígrafe IAE: 644.1

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	2.090,35
2	Superficie del local	Metro cuadrado	8,86
3	Superficie del horno	100 Decímetros cuadrados	40,75
4	Importe total de las comisiones por loterías	Euro	0,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 20% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de la fabricación de productos de pastelería salada y platos precocinados, la degustación de los productos objetos de su actividad acompañados de cualquier tipo de bebidas, cafés, infusiones o solubles y las actividades de «catering», así como de la comercialización de loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Despachos de pan, panes especiales y bollería.

Epígrafe IAE: 644.2

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	2.090,35
2	Superficie del local	Metro cuadrado	8,86
3	Superficie del horno	100 Decímetros cuadrados	40,75
4	Importe total de las comisiones por loterías	Euro	0,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 20% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos anteriores incluye exclusivamente la derivada de las actividades para las que faculta el epígrafe 644.2, exceptuando las que tributen por el régimen especial del recargo de equivalencia, así como la de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería

Epígrafe IAE: 644.3

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	3.064,67
2	Superficie del local	Metro cuadrado	8,86
3	Superficie del horno	100 Decímetros cuadrados	59,34
4	Importe total de las comisiones por loterías	Euro	0,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 30% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de la fabricación de productos de pastelería salada y platos precocinados, la degustación de los productos objetos de su actividad acompañados de cualquier tipo de bebidas, cafés, infusiones o solubles y las actividades de «catering», así como la de la comercialización de loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes.

Epígrafe IAE: 644.6

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	2.550,92
2	Superficie del local	Metro cuadrado	10,63
3	Importe total de las comisiones por loterías	Euro	0,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 32% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos anteriores incluye exclusivamente la derivada de las actividades para las que faculta el epígrafe 644.6, exceptuando las que tributen por el régimen especial del recargo de equivalencia, así como la de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Reparación de artículos de su actividad efectuadas por comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 653.2

Epígrafe IAE: 653.2

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado reparación	Persona	5.819,91
2	Superficie taller reparación	Metro cuadrado	5,71

Cuota mínima por operaciones corrientes: 48% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos anteriores incluye exclusivamente la derivada de la reparación de los artículos de su actividad.

Actividad: Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.

Epígrafe IAE: 653.4 y 5

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	12.317,71
2	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	239,74
3	Superficie del local	Metro cuadrado	9,10

Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres.

Epígrafe IAE: 654.2

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	15.558,35
2	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	272,80
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	620,03

Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos).

Epígrafe IAE: 654.5

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	18.021,89
2	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	74,41
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	82,66

Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos.

Epígrafe IAE: 654.6

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	14.152,98
2	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	206,67
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	372,02

Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 659.3 por el servicio de recogida de negativos y otro materia fotográfico impresionado para su procesado en laboratorio de terceros y la entrega de las correspondientes copias y ampliaciones.

Epígrafe IAE: 659.3

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado recogida material fotográfico	Persona	14.533,25
2	Superficie del local	Metro cuadrado	30,59

Cuota mínima por operaciones corrientes: 75% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 659.4 por el servicio de publicidad exterior y comercialización de tarjetas para el transporte público, tarjetas de uso telefónico y otras similares, así como loterías.

Epígrafe IAE: 659.4

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Importe total de las comisiones o contraprestaciones percibidas por estas operaciones	Euro	0,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Comerciantes minoristas matriculados en los epígrafes 647.1, 2 y 3, 652.2 y 3 y 662.2 por el servicio de comercialización de loterías.

Epígrafe IAE: 647.1, 2 y 3, 652.2 y 3 y 662.2

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Importe total de las comisiones percibidas por estas operaciones	Euro	0,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 75% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente dedicado exclusivamente a la comercialización de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparación de chocolate y bebidas refrescantes y facultado para la elaboración de los productos propios de churrería y patatas fritas en la propia instalación o vehículo.

Epígrafe IAE: 663.1

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	5.881,32
2	Potencia fiscal del vehículo	CVF	43,40

Cuota mínima por operaciones corrientes: 20% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos anteriores incluye exclusivamente la derivada de la elaboración y simultáneo comercio de los productos fabricados y comercializados en la forma prevista en la nota del epígrafe 663.1 del I.A.E.

Actividad: Restaurantes de dos tenedores.

Epígrafe IAE: 671.4

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	2.993,81
2	Potencia eléctrica	Kw contratado	150,57
3	Mesas	Mesa	168,29
4	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	239,15
5	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	841,46
6	Importe total de las comisiones por loterías	Euro	0,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Restaurantes de un tenedor.

Epígrafe IAE: 671.5

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	2.400,36
2	Potencia eléctrica	Kw contratado	70,86
3	Mesas	Mesa	124,00
4	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	239,15
5	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	841,46
6	Importe total de las comisiones por loterías	Euro	0,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 20% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Cafeterías.

Epígrafe IAE: 672.1, 2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	2.356,07
2	Potencia eléctrica	Kw contratado	124,00
3	Mesas	Mesa	70,86
4	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	221,43
5	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	832,60
6	Importe total de las comisiones por loterías	Euro	0,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Cafés y bares de categoría especial.

Epígrafe IAE: 673.1

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	3.294,97
2	Potencia eléctrica	Kw contratado	69,09
3	Mesas	Mesa	60,23
4	Longitud de barra	Metro	77,95
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	221,43
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	655,45
7	Importe total de las comisiones por loterías	Euro	0,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 6% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías, máquinas de apuestas deportivas y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Otros cafés y bares.

Epígrafe IAE: 673.2

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	2.577,52
2	Potencia eléctrica	Kw contratado	47,83
3	Mesas	Mesa	56,69
4	Longitud de barra	Metro	62,89
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	177,15
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	655,45
7	Importe total de las comisiones por loterías	Euro	0,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 6% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías, máquinas de apuestas deportivas y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos.

Epígrafe IAE: 675

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	4.357,86
2	Potencia eléctrica	Kw contratado	50,48
3	Superficie del local	Metro cuadrado	4,06
4	Importe total de las comisiones por loterías	Euro	0,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 3% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías.

Epígrafe IAE: 676

Módulo	Definición	Unidad	-Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	3.817,55
2	Potencia eléctrica	Kw contratado	141,72
3	Mesas	Mesa	46,05
4	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	177,15
6	Importe total de las comisiones por loterías	Euro	0,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 20% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores, incluye, en su caso, la derivada de las actividades de elaboración de chocolates, helados y horchatas, el servicio al público de helados, horchatas, chocolates, infusiones, café y solubles, bebidas refrescantes, así como productos de bollería, pastelería, confitería y repostería que normalmente se acompañan para la degustación de los productos anteriores, y de máquinas de recreo tales como balancines, caballitos, animales parlantes, etc., así como de la comercialización de loterías, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas.

Epígrafe IAE: 681

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	2.604,09
2	Número de plazas	Plaza	53,14
3	Importe total de las comisiones por loterías	Euro	0,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 20% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Servicio de hospedaje en hostales y pensiones.

Epígrafe IAE: 682

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	2.533,22
2	Número de plazas	Plaza	55,80

Cuota mínima por operaciones corrientes: 20% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Servicio de hospedaje en fondas y casas de huéspedes.

Epígrafe IAE: 683

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	1.762,62
2	Número de plazas	Plaza	29,22

Cuota mínima por operaciones corrientes: 30% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Reparación de artículos eléctricos para el hogar.

Epígrafe IAE: 691.1

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	5.819,91
2	Superficie del local	Metro cuadrado	5,71

Cuota mínima por operaciones corrientes: 48% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos.

Epígrafe IAE: 691.2

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	8.556,27
2	Superficie del local	Metro cuadrado	16,54

Cuota mínima por operaciones corrientes: 30% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Reparación de calzado.

Epígrafe IAE: 691.9

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	3.000,89
2	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	36,37

Cuota mínima por operaciones corrientes: 48% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales).

Epígrafe IAE: 691.9

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	5.381,76
2	Superficie del local	Metro cuadrado	13,23

Cuota mínima por operaciones corrientes: 48% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Reparación de maquinaria industrial.

Epígrafe IAE: 692

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	9.721,90
2	Superficie del local	Metro cuadrado	53,75

Cuota mínima por operaciones corrientes: 30% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Otras reparaciones n.c.o.p.

Epígrafe IAE: 699

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	7.671,69
2	Superficie del local	Metro cuadrado	46,31

Cuota mínima por operaciones corrientes: 32% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera.

Epígrafe IAE: 721.1 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	1.700,62
2	Número de asientos	Asiento	79,72

Cuota mínima por operaciones corrientes: 1% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Transporte por autotaxis.

Epígrafe IAE: 721.2

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	903,46
2	Distancia recorrida	1.000 Km	8,78

Cuota mínima por operaciones corrientes: 10% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de la prestación de servicios de publicidad que utilicen como soporte el vehículo siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Transporte de mercancías por carretera, excepto residuos.

Epígrafe IAE: 722

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	4.149,99
2	Carga vehículos	Tonelada	385,55

Cuota mínima por operaciones corrientes: 10% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de las actividades auxiliares y complementarias del transporte, tales como agencias de transportes, depósitos y almacenamiento de mercancías, etc., siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Nota.- En los casos en que se realicen transportes de residuos y transportes de mercancías distintas de los mismos, los módulos aplicables a dichos sectores de la actividad se prorratearán en función de su utilización efectiva en cada uno.

Asimismo, a cada sector de la actividad se le aplicará la cuota mínima por operaciones corrientes que le corresponda. La suma de dichas cuotas mínimas será la que se utilice para el cálculo de la cuota derivada del régimen simplificado del conjunto de la actividad.

Actividad: Transporte de residuos por carretera.

Epígrafe IAE: 722

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	1.948,64
2	Carga vehículos	Tonelada	181,58

Cuota mínima por operaciones corrientes: 1% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de las actividades auxiliares y complementarias del transporte, tales como agencias de transportes, depósitos y almacenamiento de mercancías, etc., siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Nota.- En los casos en que se realicen transportes de residuos y transportes de mercancías distintas de los mismos, los módulos aplicables a dichos sectores de la actividad se prorratearán en función de su utilización efectiva en cada uno.

Asimismo, a cada sector de la actividad se le aplicará la cuota mínima por operaciones corrientes que le corresponda. La suma de dichas cuotas mínimas será la que se utilice para el cálculo de la cuota derivada del régimen simplificado del conjunto de la actividad.

Actividad: Engrase y lavado de vehículos.

Epígrafe IAE: 751.5

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	8.556,27
2	Superficie del local	Metro cuadrado	16,54

Cuota mínima por operaciones corrientes: 30% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Servicios de mudanzas.

Epígrafe IAE: 757

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	5.712,43
2	Carga vehículos	Tonelada	256,27

Cuota mínima por operaciones corrientes: 10% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios.

Epígrafe IAE: 849.5

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	4.149,99
2	Carga vehículos	Tonelada	388,55

Cuota mínima por operaciones corrientes: 10% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.

Epígrafe IAE: 933.1

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	3.000,89
2	Número de vehículos	Vehículo	256,27
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	107,47

Cuota mínima por operaciones corrientes: 48% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- Los módulos anteriores no serán de aplicación en la medida en que se utilicen en la realización de operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo previsto en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/92.

Actividad: Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.

Epígrafe IAE: 933.9

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	2.413,95
2	Superficie del local	Metro cuadrado	2,64

Cuota mínima por operaciones corrientes: 48% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- Los módulos anteriores no serán de aplicación en la medida en que se utilicen en la realización de operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo previsto en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/92.

Actividad: Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte.

Epígrafe IAE: 967.2

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	3.441,10
2	Superficie del local	Metro cuadrado	5,58

Cuota mínima por operaciones corrientes: 3% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados.

Epígrafe IAE: 971.1

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	3.844,13
2	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	14,06

Cuota mínima por operaciones corrientes: 48% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Actividad: Servicios de peluquería de señora y caballero.

Epígrafe IAE: 972.1

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	2.562,75
2	Superficie del local	Metro cuadrado	41,33
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	17,48

Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de servicios de manicura, depilación, pedicura y maquillaje, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Salones e institutos de belleza.

Epígrafe IAE: 972.2

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	2.562,75
2	Superficie del local	Metro cuadrado	41,33
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	17,36

Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de servicios de manicura, depilación, pedicura y maquillaje, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Actividad: Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.

Epígrafe IAE: 973.3

Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad (euros)
1	Personal empleado	Persona	13.136,13
2	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	239,74

Cuota mínima por operaciones corrientes: 30% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Nota.- La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de los servicios de reproducción de planos y la encuadernación de sus trabajos, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal de servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.

INSTRUCCIONES PARA LA APLICACIÓN DE LOS SIGNOS, ÍNDICES O MÓDULOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

NORMAS GENERALES

1. El rendimiento neto resultará de la suma de los rendimientos netos que correspondan a cada una de las actividades contempladas en este Anexo.

2. El rendimiento neto correspondiente a cada actividad se obtendrá aplicando el procedimiento establecido a continuación:

2.1. Fase 1: Rendimiento neto previo.

El rendimiento neto previo será la suma de las cuantías correspondientes a los signos o módulos previstos para la actividad. La cuantía de los signos o módulos, a su vez, se calculará multiplicando la cantidad asignada a cada unidad de ellos por el número de unidades del mismo empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad. Cuando este número no sea un número entero se expresará con dos decimales.

En la cuantificación del número de unidades de los distintos signos o módulos se tendrán en cuenta las reglas siguientes:

1ª) Personal no asalariado. Personal no asalariado es el empresario. También tendrán esta consideración, su cónyuge y los hijos menores que convivan con él, cuando, trabajando efectivamente en la actividad, no constituyan personal asalariado de acuerdo con lo establecido en la regla siguiente.

Se computará como una persona no asalariada el empresario. En aquellos supuestos que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad. En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al empresario en 0,25 personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

Para el resto de personas no asalariadas se computará como una persona no asalariada la que trabaje en la actividad al menos mil ochocientas horas/año.

Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior a mil ochocientas, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre número de horas efectivamente trabajadas en el año y mil ochocientas.

El personal no asalariado con un grado de minusvalía igual o superior al 33% se computará al 75 por 100.

Cuando el cónyuge o los hijos menores tengan la condición de no asalariados se computarán al 50 por 100, siempre que el titular de la actividad se compute por entero, antes de aplicar, en su caso, la reducción prevista en el párrafo anterior, y no haya más de una persona asalariada. Esta reducción se practicará después de haber aplicado, en su caso, la correspondiente por grado de minusvalía igual o superior al 33%.

2ª) Personal asalariado: Persona asalariada es cualquier otra que trabaje en la actividad. En particular, tendrán la consideración de personal asalariado el cónyuge y los hijos menores del sujeto pasivo que convivan con él, siempre que, existiendo el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen general de la Seguridad Social, trabajen habitualmente y con continuidad en la actividad empresarial desarrollada por el contribuyente. No se computarán como personas asalariadas los alumnos de formación profesional específica que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo.

Se computará como una persona asalariada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, mil ochocientas horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, mil ochocientas.

Se computará en un 60 por 100 al personal asalariado menor de diecinueve años y al que preste sus servicios bajo un contrato de aprendizaje o para la formación. Cuando el personal asalariado sea una persona con discapacidad, con grado de minusvalía igual o superior al 33 %, se computará en un 40 por 100. Estas reducciones serán incompatibles entre sí.

3ª) Superficie del local. Por superficie del local se tomará la definida en la Regla 14ª.1.F, letras a), b), c) y h) de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre y en la disposición adicional cuarta, letra f), de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

4ª) Local independiente y local no independiente. Por local independiente se entenderá el que disponga de sala de ventas para atención al público. Por local no independiente se entenderá el que no disponga de la sala de ventas propia para atención al público por estar ubicado en el interior de otro local, galería o mercado.

A estos efectos se considerarán locales independientes aquellos que deban tributar según lo dispuesto en la Regla 14ª.1.F, letra h) de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

5ª) Consumo de energía eléctrica. Por consumo de energía eléctrica se entenderá la facturada por la empresa suministradora. Cuando en la factura se distinga entre energía activa y reactiva, sólo se computará la primera.

6ª) Potencia eléctrica. Por potencia eléctrica se entenderá la contratada con la empresa suministradora de la energía.

7ª) Superficie del horno. Por superficie del horno se entenderá la que corresponda a las características técnicas del mismo.

8ª) Mesas. La unidad mesa se entenderá referida a la susceptible de ser ocupada por cuatro personas. Las mesas de capacidad superior o inferior aumentarán o reducirán la cuantía del módulo aplicable en la proporción correspondiente.

9ª) Número de habitantes. El número de habitantes será el de la población de derecho del municipio, constituida por el total de los residentes inscritos en el Padrón Municipal de Habitantes, presentes y ausentes. La condición de residentes se adquiere en el momento de realizar tal inscripción.

10ª) Carga del vehículo. La capacidad de carga de un vehículo o conjunto de vehículos será igual a la diferencia entre la masa total máxima autorizada determinada teniendo en cuenta las posibles limitaciones administrativas, que en su caso, se reseñen en las Tarjetas de Inspección Técnica, con el límite de cuarenta toneladas, y la suma de las taras correspondientes a los vehículos portantes (peso en vacío del camión, remolque, semirremolque y cabeza tractora), expresada, según proceda, en kilogramos o toneladas, estas últimas con dos cifras decimales.

En el caso de cabezas tractoras que utilicen distintos semirremolques su tara se evaluará en ocho toneladas como máximo.

Cuando el transporte se realice exclusivamente con contenedores, la tara de éstos se evaluará en tres toneladas.

11ª) Plazas. Por plazas se entenderá el número de unidades de capacidad de alojamiento del establecimiento.

12ª) Asientos. Por asientos se entenderá el número de unidades que figura en la Tarjeta de Inspección Técnica del vehículo, excluido el del conductor y el del guía.

13ª) Máquinas recreativas. Se considerarán máquinas recreativas tipo «A» o «B», las definidas como tales en los artículos 4º y 5º, respectivamente, del Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre.

No se computarán, sin embargo, las que sean propiedad del titular de la actividad.

14ª) Potencia fiscal del vehículo. El módulo CVF vendrá definido por la potencia fiscal que figura en la Tarjeta de Inspección Técnica.

15ª) Longitud de la barra. A efectos del módulo longitud de la barra, se entenderá por barra el mostrador donde se sirven y apoyan las bebidas y alimentos solicitados por los clientes. Su longitud, que se expresará en metros, con dos decimales, se medirá por el lado del público y de ella se excluirá la zona reservada al servicio de camareros. Si existiesen barras auxiliares de apoyo adosadas a las paredes, pilares, etc., dispongan o no de taburetes, se incluirá su longitud para el cálculo del módulo.

2.2. Fase 2: Rendimiento neto minorado.

El rendimiento neto previo se minorará en el importe de los incentivos al empleo y la inversión, en la forma que se establece a continuación, dando lugar al rendimiento neto minorado.

a) Minoración por incentivos al empleo.

Para practicar la minoración por incentivos al empleo se tendrá en cuenta lo siguiente:

1.º) Si en el año que se liquida hubiese tenido lugar un incremento del número de personas asalariadas, por comparación al año inmediato anterior, se calculará, en primer lugar, la diferencia entre el número de unidades del módulo «personal asalariado» correspondientes al año y el número de unidades de ese mismo módulo correspondientes al año inmediato anterior. A estos efectos, se tendrán en cuenta exclusivamente las personas asalariadas que se hayan computado en la Fase

1ª, de acuerdo con lo establecido en la Regla 2ª.

Si en el año anterior no se hubiese estado acogido al régimen de estimación objetiva, se tomará como número de unidades correspondientes a dicho año el que hubiese debido tomarse, de acuerdo a las normas contenidas en la Regla 2ª de la Fase anterior.

Si la diferencia resultase positiva, a ésta se aplicará el coeficiente 0,40. El resultado es el coeficiente por incremento del número de personas asalariadas.

Si la diferencia hubiese resultado positiva y, por tanto, hubiese procedido la aplicación del coeficiente 0,40, a dicha diferencia no se le aplicará la tabla de coeficientes por tramos que se señala a continuación.

2.º) Además, a cada uno de los tramos del número de unidades del módulo que a continuación se indica se le aplicarán los coeficientes que se expresan en la siguiente tabla:

Tramo	Coeficiente
Hasta 1,00	0,10
Entre 1,01 a 3,00	0,15
Entre 3,01 a 5,00	0,20
Entre 5,01 a 8,00	0,25
Más de 8,00	0,30

Para cuantificar la minoración por incentivos al empleo, se procede de la siguiente forma:

- Se suma el coeficiente por incremento del número de personas asalariadas, si procede, y el de la tabla anterior, obteniéndose el coeficiente de minoración.

- Este coeficiente de minoración se multiplica por el «Rendimiento anual por unidad antes de amortización» correspondiente al módulo «personal asalariado». La cantidad anterior se minora del rendimiento neto previo.

b) Minoración por incentivos a la inversión.

Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material o intangible, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

1.º) El coeficiente de amortización lineal máximo.

2.º) El coeficiente de amortización lineal mínimo que se deriva del período máximo de amortización.

3.º) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

La Tabla de Amortización es la siguiente:

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	5%	40 años
2	Utiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40%	5 años
3	Batea	10%	12 años
4	Barco	10%	25 años
5	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25%	8 años
6	Inmovilizado intangible	15%	10 años

Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción excluido, en su caso el valor residual.

En las edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo el cual, cuando no se conozca, se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

La amortización se practicará elemento por elemento, si bien cuando se trate de elementos patrimoniales integrados en el mismo Grupo de la Tabla de Amortización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, siempre que en todo momento pueda conocerse la parte de la amortización correspondiente a cada elemento patrimonial.

Los elementos patrimoniales de inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los de inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.

La vida útil no podrá exceder del período máximo de amortización establecido en la Tabla de Amortización.

En el supuesto de elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran usados, el cálculo de la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.

En el supuesto de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible para el cesionario, en concepto de amortización, un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los citados bienes, aplicando los coeficientes previstos en la Tabla de Amortización, sobre el precio de adquisición o coste de producción del bien.

Los elementos de inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 3.005,06 euros anuales.

2.3. Fase 3: Rendimiento neto de módulos.

Sobre el rendimiento neto minorado se aplicarán, cuando corresponda, los índices correctores que se establecen a continuación, obteniéndose el rendimiento neto de módulos.

Incompatibilidades entre los índices correctores:

- En ningún caso será aplicable el índice corrector para empresas de pequeña dimensión (b.1) a las actividades para las que están previstos los índices correctores especiales enumerados en las letras a.2), a.3), a.4) y a.5).

- Cuando resulte aplicable el índice corrector para empresas de pequeña dimensión (b.1) no se aplicará el índice corrector de exceso (b.3).

- Cuando resulte aplicable el índice corrector de temporada (b.2) no se aplicará el índice corrector por inicio de nuevas actividades (b.4).

Los índices correctores se aplicarán según el orden que aparecen enumerados a continuación, siempre que no resulten incompatibles, sobre el rendimiento neto minorado o, en su caso, sobre el rectificado por aplicación de los mismos:

a) índices correctores especiales.

Los índices correctores especiales sólo se aplicarán en aquellas actividades concretas que se citan a continuación:

a.1) Actividad de comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública:

Ubicación de los quioscos	Índice
Madrid y Barcelona	1,00
Municipios de más de 100.000 habitantes	0,95
Resto de municipios	0,80

Cuando, por ejercerse la actividad en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de uno de los índices anteriores, se aplicará un único índice: el correspondiente al municipio de mayor población.

a.2) Actividad de transporte por autotaxis.

Población del municipio	Índice
Hasta 2.000 habitantes	0,75
De 2.001 hasta 10.000 habitantes	0,80
De 10.001 hasta 50.000 habitantes	0,85
De 50.001 hasta 100.000 habitantes	0,90
Más de 100.000 habitantes	1,00

Se aplicará el índice que corresponda al municipio en el que se desarrolla la actividad. Cuando por ejercerse la actividad en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de uno de los índices anteriores, se aplicará un único índice: el correspondiente al municipio de mayor población.

a.3) Actividad de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera:

Se aplicará el índice 0,80 cuando el titular disponga de un único vehículo.

a.4) Actividades de transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas:

Se aplicará el índice 0,80 cuando el titular disponga de un único vehículo.

Se aplicará el índice 0,90 cuando la actividad se realice con tractocamiones y el titular carezca de semiremolques. Cuando la actividad se desarrolle con un único tractocamión y sin semiremolques, se aplicará, exclusivamente, el índice 0,75.

a.5) Actividad de producción de mejillón en batea:

Empresa con una sola batea y sin barco auxiliar	0,75
Empresa con una sola batea y con un barco auxiliar de menos de 15 toneladas de registro bruto (T.R.B.)	0,85
Empresa con una sola batea y con un barco auxiliar de 15 a 30 T.R.B.; y empresa con dos bateas y sin barco auxiliar	0,90
Empresa con una sola batea y con un barco auxiliar de más de 30 T.R.B.; y empresa con dos bateas y un barco auxiliar de menos de 15 T.R.B.	0,95

b) Índices correctores generales.

Los índices correctores generales son aplicables a cualquiera de las actividades de este Anexo en las que concurran las circunstancias señaladas en cada caso.

b.1) Indice corrector para empresas de pequeña dimensión:

Se aplicará el índice que corresponda, en función de la población en que se desarrolle la actividad, cuando concurran todas y cada una de las circunstancias siguientes:

1º) Titular persona física.

2º) Ejercer la actividad en un solo local.

3º) No disponer de más de un vehículo afecto a la actividad y que éste no supere los 1.000

kilogramos de capacidad de carga.

4º) Sin personal asalariado.

Población del municipio	Índice
Hasta 2.000 habitantes	0,70
De 2.001 hasta 5.000 habitantes	0,75
Más de 5.000 habitantes	0,80

Cuando, por ejercerse la actividad en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de uno de los índices anteriores, se aplicará un único índice: el correspondiente al municipio de mayor población.

Cuando concurran las circunstancias señaladas en los números 1º), 2º) y 3º) del primer párrafo y, además, se ejerza la actividad con personal asalariado, hasta 2 trabajadores, se aplicará el índice 0,90, cualquiera que sea la población del municipio en el que se desarrolla la actividad.

b.2) Índice corrector de temporada:

Cuando la actividad tenga la consideración de actividad de temporada, se aplicará el índice de la tabla adjunta que corresponda en función de la duración de la temporada.

Tendrán la consideración de actividades de temporada las que habitualmente sólo se desarrollen durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año.

Duración de la temporada	Índice
Hasta 60 días	1,50
De 61 a 120 días	1,35
De 121 a 180 días	1,25

b.3) Índice corrector de exceso:

Cuando el rendimiento neto minorado, o en su caso, rectificado por aplicación de los índices anteriores de las actividades que a continuación se mencionan resulte superior a las cuantías que se señalan en cada caso, al exceso sobre dichas cuantías se le aplicará el índice 1,30.

ACTIVIDAD ECONÓMICA	CUANTÍA (Euros)
Producción de mejillón en batea	40.000,00
Industrias del pan y de la bollería	41.602,30
Industrias de bollería, pastelería y galletas	33.760,53
Industrias de elaboración de masas fritas	19.670,55
Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares	19.670,55
Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos	16.867,67
Comercio al por menor de carne, despojos, de productos y derivados cárnicos elaborados	21.635,71
Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de productos derivados de los mismos	20.136,65
Comercio al por menor en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados	16.237,81

ACTIVIDAD ECONÓMICA	CUANTÍA (Euros)
Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles	24.551,97
Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos	43.605,26
Despachos de pan, panes especiales y bollería	42.925,01
Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería	33.760,53
Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes	19.670,55
Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor	15.822,10
Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados	25.219,62
Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería	23.638,67
Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado	24.848,00
Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales	19.626,46
Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería	14.862,05
Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general	24.306,32
Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal	25.333,00
Comercio al por menor de muebles	30.718,31
Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina	26.189,61
Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo, o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos)	24.470,09
Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.	26.454,15
Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.	32.765,35
Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres	32.815,74
Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos)	31.367,06
Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos	26.970,63
Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina	30.718,31

ACTIVIDAD ECONÓMICA	CUANTÍA (Euros)
Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos	35.524,14
Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública	25.207,02
Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública	28.860,22
Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia	24.948,78
Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales	23.978,80
Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el grupo 661 y en el epígrafe 662.1	16.395,27
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados	14.379,72
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección	19.059,58
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero	17.081,82
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general	16.886,56
Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.	18.354,14
Restaurantes de dos tenedores	51.617,08
Restaurantes de un tenedor	38.081,38
Cafeterías	39.070,26
Cafés y bares de categoría especial	30.586,03
Otros cafés y bares	19.084,78
Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos	16.596,83
Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías	25.528,25
Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una y dos estrellas	61.512,19
Servicio de hospedaje en hostales y pensiones	32.840,94
Servicio de hospedaje en fondas y casas de huéspedes	16.256,70
Reparación de artículos eléctricos para el hogar	21.585,33
Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos	33.729,04
Reparación de calzado	16.552,74
Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales)	24.803,91

ACTIVIDAD ECONÓMICA	CUANTÍA (Euros)
Reparación de maquinaria industrial	30.352,99
Otras reparaciones n.c.o.p.	23.607,18
Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera	35.196,62
Transporte de mercancías por carretera	33.640,86
Engrase y lavado de vehículos	28.280,74
Servicios de mudanzas	33.640,86
Transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios.	33.640,86
Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.	47.233,25
Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.	33.697,55
Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte	37.067,30
Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados	37.224,77
Servicios de peluquería de señora y caballero	18.051,81
Salones e institutos de belleza	26.945,44
Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras	24.192,95

b.4) Índice corrector por inicio de nuevas actividades.

El contribuyente que inicie nuevas actividades concurriendo las siguientes circunstancias:

- Que se trate de nuevas actividades cuyo ejercicio se inicie a partir del 1 de enero de 2015.

- Que no se trate de actividades de temporada.

- Que no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad o calificación.

- Que se realicen en local o establecimiento dedicados exclusivamente a dicha actividad, con total separación del resto de actividades empresariales o profesionales que, en su caso, pudiera realizar el contribuyente.

Tendrá derecho a aplicar los siguientes índices correctores:

Ejercicio	Índice
primero	0,80
segundo	0,90

Cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad, con grado de minusvalía igual o superior al 33 %, los índices correctores aplicables serán:

Ejercicio	Índice
primero	0,60
segundo	0,70

PAGOS FRACCIONADOS

3. A efectos del pago fraccionado, los signos o módulos, así como los índices correctores aplicables inicialmente en cada período anual serán los correspondientes a los datos-base de la actividad referidos al día 1 de enero de cada año.

Cuando algún dato-base no pudiera determinarse el primer día del año, se tomará, a efectos del pago fraccionado, el que hubiese correspondido en el año anterior.

En el supuesto de actividades de temporada se tomará, a efectos del pago fraccionado, el número de unidades de cada módulo que hubiesen correspondido en el año anterior.

Cuando en el año anterior no se hubiese ejercido la actividad, los signos o módulos, así como los índices correctores aplicables inicialmente serán los correspondientes a los datos-base referidos al día en que se inicie.

Si los datos-base de cada signo o módulo no fuesen un número entero, se expresarán con dos cifras decimales.

Para cuantificar el rendimiento neto a efectos del pago fraccionado, el importe de las amortizaciones se obtendrá aplicando el coeficiente lineal máximo que corresponde a cada uno de los bienes amortizables existentes en la fecha de cómputo de los datos-base.

4. Los pagos fraccionados se efectuarán trimestralmente en los plazos siguientes:

- Los tres primeros trimestres, entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre.

- El cuarto trimestre, entre el día 1 y el 30 del mes de enero.

Cada pago trimestral consistirá en el 4 por 100 de los rendimientos netos resultantes de la aplicación de las normas anteriores.

No obstante, en el supuesto de actividades que no tengan más de una persona asalariada el porcentaje anterior será el 3 por ciento, y en el supuesto de que no disponga de personal asalariado dicho porcentaje será el 2 por ciento.

Cuando no pudiera determinarse ningún dato-base conforme a lo dispuesto en el número anterior, el pago fraccionado consistirá en el 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre.

El contribuyente deberá presentar declaración-liquidación en la forma y plazos previstos, aunque no resulte cuota a ingresar.

5. En caso de inicio de la actividad con posterioridad a 1 de enero o de cese antes de 31 de diciembre o cuando concurran ambas circunstancias, el importe del pago fraccionado, se calculará de la siguiente forma:

1.º) Se determinará el rendimiento neto que procedería por aplicación de lo dispuesto en el número 3 anterior.

2.º) Por cada trimestre natural completo de actividad se ingresará el porcentaje del rendimiento neto correspondiente, según el punto 4 anterior.

3.º) La cantidad a ingresar en el trimestre natural incompleto se obtendrá multiplicando la cantidad correspondiente a un trimestre natural completo por el cociente resultante de dividir el número de días naturales comprendidos en el período de ejercicio de la actividad en dicho trimestre natural por el número total de días naturales del mismo.

Cuando no pudiera determinarse ningún dato-base el día en que se inicie la actividad, el pago fraccionado consistirá en el 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre.

6. En las actividades de temporada, a efectos del pago fraccionado, se calculará el rendimiento neto anual conforme a lo dispuesto en el número 3 anterior.

El rendimiento diario resultará de dividir el anual por el número de días de ejercicio de la actividad en el año anterior.

En las actividades a que se refiere este número, el ingreso a realizar por cada trimestre natural resultará de multiplicar el número de días naturales en que se desarrolla la actividad durante dicho

trimestre por el rendimiento diario y por el porcentaje correspondiente según el punto 4 anterior.

RENDIMIENTO ANUAL

7. Al finalizar el año o al producirse el cese de la actividad o la terminación de la temporada, el contribuyente deberá calcular el promedio de los signos, índices o módulos relativos a todo el período en que haya ejercido la actividad durante dicho año natural, procediendo, asimismo, al cálculo del rendimiento neto que corresponda.

A efectos de determinar el rendimiento neto anual, el promedio se determinará en función de las horas, cuando se trate de personal asalariado y no asalariado, o días, en los restantes casos, de efectivo empleo, utilización o instalación, salvo para el consumo de energía eléctrica o distancia recorrida, en que se tendrán en cuenta, respectivamente, los kilovatios/hora consumidos o kilómetros recorridos. Si no fuese un número entero se expresará con dos cifras decimales.

Cuando exista una utilización parcial del módulo en la actividad o sector de actividad, el valor a computar será el que resulte de su prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuese posible determinar ésta, se imputará por partes iguales a cada una de las utilizaciones del módulo..

INSTRUCCIONES PARA LA APLICACIÓN DE LOS ÍNDICES Y MÓDULOS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

NORMAS GENERALES

1. La cuota derivada de este régimen especial resultará de la suma de las cuotas que correspondan a cada una de las actividades incluidas en el mismo ejercidas por el sujeto pasivo.

Con carácter general, la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido por la realización de cada actividad acogida al régimen especial simplificado resultará de la diferencia entre "cuotas devengadas por operaciones corrientes" y "cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes", relativas a dicha actividad, con un "importe mínimo" de cuota a ingresar. El resultado será la "cuota derivada del régimen simplificado", y debe ser corregido, como se indica en el Anexo III de esta Orden, con la adición de las cuotas correspondientes a las operaciones mencionadas en el apartado uno.B del artículo 123 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos.

2. A efectos de lo indicado en el número 1 anterior, la cuota correspondiente a cada actividad se cuantifica por medio del procedimiento establecido a continuación:

2.1. Cuota devengada por operaciones corrientes.

La cuota devengada por operaciones corrientes será la suma de las cuantías correspondientes a los módulos previstos para la actividad. La cuantía de los módulos, a su vez, se calculará multiplicando la cantidad asignada a cada uno de ellos por el número de unidades del mismo empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad.

En la cuantificación del número de unidades de los distintos módulos se tendrán en cuenta las reglas establecidas en las Instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la que se establece a continuación:

Personal empleado. Como personas empleadas se considerarán tanto las no asalariadas, incluyendo el titular de la actividad, como las asalariadas.

2.2. Diferencia entre la cuota devengada y las cuotas soportadas por operaciones corrientes.

De la cuota devengada por operaciones corrientes podrán deducirse las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios, distintos de los activos fijos, destinados al desarrollo de la actividad, en los términos establecidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Reglamento del tributo, considerándose a estos efectos activos fijos los elementos del inmovilizado. También podrán ser deducidas las compensaciones agrícolas a que se refiere el artículo 130 de la Ley 37/1992, satisfechas por los sujetos pasivos por la adquisición de bienes o servicios a empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. No obstante, será deducible el

1 por ciento del importe de la cuota devengada por operaciones corrientes, en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación.

En el ejercicio de las deducciones a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán las siguientes reglas:

1.º. No serán deducibles las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración en el supuesto de empresarios o profesionales que desarrollen su actividad en local determinado. A estos efectos, se considerará local determinado cualquier edificación, excluyendo los almacenes, aparcamientos o depósitos cerrados al público.

2.º. Las cuotas soportadas o satisfechas sólo serán deducibles en la declaración-liquidación correspondiente al último período impositivo del año en el que deban entenderse soportadas o satisfechas, por lo que, con independencia del régimen de tributación aplicable en años sucesivos, no procederá su deducción en un período impositivo posterior.

3º. Cuando se realicen adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para su utilización en común en varias actividades por las que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, la cuota a deducir en cada una de ellas será la que resulte del prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuese posible aplicar dicho procedimiento, se imputarán por partes iguales a cada una de las actividades.

2.3. Cuota derivada del régimen simplificado.

La cuota derivada del régimen simplificado será la mayor de las dos cantidades siguientes:

- La resultante del número 2.2 anterior.

En las actividades de temporada dicha cantidad se multiplicará por el índice corrector previsto en el número 6 siguiente.

- La cuota mínima, incrementada en el importe de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido o tributo similar soportadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto, que hayan sido devueltas al sujeto pasivo en el ejercicio, y que correspondan a bienes o servicios adquiridos para ser utilizados en el desarrollo de la actividad acogida al régimen simplificado.

La citada cuota mínima resultará de aplicar el porcentaje, establecido para cada actividad, que figura en el Anexo II de esta Orden, sobre la cuota devengada por operaciones corrientes, definida en el número 2.1 anterior.

En las actividades de temporada dicha cuota mínima se multiplicará por el índice corrector previsto en el número 6 siguiente.

CUOTAS TRIMESTRALES

3. El resultado de aplicar lo indicado en el número 2 anterior se calculará por el sujeto pasivo al término de cada ejercicio, si bien en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres de cada año natural, el sujeto pasivo realizará, durante los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre, el ingreso a cuenta de una parte de la cuota derivada del régimen simplificado, que resultara de aplicar el porcentaje señalado a continuación para cada actividad, a la cuota devengada por operaciones corrientes, calculada de acuerdo con lo señalado en el número 2.1 anterior:

IAE	ACTIVIDAD ECONÓMICA	PORCENTAJE
419.1	Industrias del pan y de la bollería	6%
419.2	Industrias de bollería, pastelería y galletas	9%
419.3	Industrias de elaboración de masas fritas	10%
423.9	Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares	10%
642.1, 2, 3	Elaboración de productos de charcutería por minoristas de carne	10%

IAE	ACTIVIDAD ECONÓMICA	PORCENTAJE
642.5	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 642.5 por el asado de pollos	10%
644.1	Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos	6%
644.2	Despachos de pan, panes especiales y bollería	6%
644.3	Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería	9%
644.6	Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes	10%
653.2	Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina	15%
653.4 y 5	Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.	4%
654.2	Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos con motor	4%
654.5	Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos)	4%
654.6	Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para vehículos terrestres con motor, excepto las actividades de comercio al por mayor de los artículos citados	4%
659.3	Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 659.3 por el servicio de recogida de negativos y otro material fotográfico impresionado para su procesado en laboratorio de terceros y la entrega de las correspondientes copias y ampliaciones	4%
663.1	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente dedicado exclusivamente a la comercialización de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparación de chocolate y bebidas refrescantes y facultado para la elaboración de los productos propios de churrería y patatas fritas en la propia instalación o vehículo	6%
671.4	Restaurantes de dos tenedores	4%
671.5	Restaurantes de un tenedor	6%
672.1, 2 y 3	Cafeterías	4%
673.1	Cafés y bares de categoría especial	2%
673.2	Otros cafés y bares	2%
675	Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos	1%
676	Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías	6%
681	Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas	6%

IAE	ACTIVIDAD ECONÓMICA	PORCENTAJE
682	Servicio de hospedaje en hostales y pensiones	6%
683	Servicio de hospedaje en fondas y casas de huéspedes	9%
691.1	Reparación de artículos eléctricos para el hogar	15%
691.2	Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos	9%
691.9	Reparación de calzado	15%
691.9	Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales)	15%
692	Reparación de maquinaria industrial	9%
699	Otras reparaciones n.c.o.p.	10%
721.1 y 3	Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera	1%
721.2	Transporte por autotaxis	5%
722	Transporte de mercancías por carretera, excepto residuos	5%
722	Transporte de residuos por carretera	1%
751.5	Engrase y lavado de vehículos	9%
757	Servicios de mudanzas	5%
948.5	Transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios	5%
933.1	Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.	15%
933.9	Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.	15%
967.2	Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte	2%
971.1	Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados	15%
972.1	Servicios de peluquería de señora y caballero	5%
972.2	Salones e institutos de belleza	10%
973.3	Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras	9%

4. Para el cálculo del ingreso correspondiente a cada uno de los tres primeros trimestres, los módulos e índices correctores aplicables inicialmente en cada período anual serán los correspondientes a los datos-base del sector de actividad referidos al día 1 de enero de cada año.

Cuando algún dato-base no pudiera determinarse el primer día del año, se tomará el que hubiese correspondido en el año anterior. Esta misma regla se aplicará en el supuesto de actividades de temporada.

Cuando en el año anterior no se hubiese ejercido la actividad, los módulos e índices correctores aplicables inicialmente serán los correspondientes a los datos-base referidos al día en que se inicie.

Si los datos-base de cada módulo no fuesen un número entero, se expresarán con dos cifras decimales.

5. En caso de inicio de la actividad con posterioridad a 1 de enero o de cese antes de 31 de diciembre o cuando concurran ambas circunstancias, las cantidades a ingresar en los plazos indicados en el número 3 anterior se calcularán de la siguiente forma:

1.º) La cuota devengada por operaciones corrientes se determinará aplicando los módulos del sector de actividad que correspondan según lo establecido en el número 4 anterior.

2.º) Por cada trimestre natural completo de actividad se ingresará el porcentaje correspondiente a cada actividad que figura en el punto 3 anterior.

3.º) La cantidad a ingresar en el trimestre natural incompleto se obtendrá multiplicando la cuota correspondiente a un trimestre natural completo por el cociente resultante de dividir el número de días naturales comprendidos en el período de ejercicio de la actividad en dicho trimestre natural por el número total de días naturales del mismo.

6. En las actividades de temporada se calculará la cuota devengada por operaciones corrientes conforme a lo dispuesto en el número 4 anterior.

La cuota devengada diaria por operaciones corrientes resultará de dividir la cuota devengada anual por el número de días de ejercicio de la actividad en el año anterior.

En las actividades a que se refiere este número el ingreso a realizar por cada trimestre natural será el resultado de aplicar el porcentaje correspondiente a cada actividad, que figura en el número 3 anterior, al producto de multiplicar el número de días naturales en que se desarrolla la actividad durante dicho trimestre por la cuota devengada diaria por operaciones corrientes.

La cuota calculada según lo dispuesto en este número se incrementará por aplicación de los siguientes índices correctores:

- Hasta 60 días de temporada: 1,50.
- De 61 a 120 días de temporada: 1,35.
- De 121 a 180 días de temporada: 1,25.

Este índice se aplicará en función de la duración de la temporada.

Tendrán la consideración de actividades de temporada las que habitualmente sólo se desarrollen durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año.

En todas las actividades de temporada, el sujeto pasivo deberá presentar declaración-liquidación en la forma y plazos previstos en el Reglamento del Impuesto, aunque la cuota a ingresar sea de cero euros.

7. En el supuesto de actividades accesorias de carácter empresarial o profesional, se cuantificará el importe del ingreso trimestral aplicando la cantidad asignada para el módulo "Importe de las comisiones o contraprestaciones " sobre el total de los ingresos del trimestre procedentes de esa actividad accesoria.

CUOTA ANUAL

8. Al finalizar el año o al producirse el cese de la actividad o la terminación de la temporada, para el cálculo de la cuota anual devengada y su reflejo en la última declaración-liquidación del ejercicio, el sujeto pasivo deberá calcular el promedio de los signos, índices o módulos relativos a todo el período en que haya ejercido la actividad durante dicho año natural.

9. El promedio de los signos, índices o módulos se determinará en función de las horas, cuando se trate de personal asalariado y no asalariado, o días, en los restantes casos, de efectivo empleo, utilización o instalación, salvo para el consumo de energía eléctrica o distancia recorrida, en que se tendrán en cuenta, respectivamente, los kilovatios/hora consumidos o kilómetros recorridos. Si no fuese un número entero se expresará con dos cifras decimales.

Cuando exista una utilización parcial del módulo en la actividad o sector de actividad, el valor a computar será el que resulte de su prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuese posible determinar ésta, se imputará por partes iguales a cada una de las utilizaciones del módulo.

10. En la última declaración-liquidación del ejercicio se calculará la cuota derivada del régimen simplificado, conforme al procedimiento indicado en el número 2 anterior, detrayéndose las cantidades liquidadas en las declaraciones-liquidaciones de los tres primeros trimestres del ejercicio.

Si el resultado fuera negativo, el sujeto pasivo podrá solicitar la devolución en la forma prevista en el artículo 115, apartado uno, de la Ley del Impuesto, u optar por la compensación del saldo a su favor en las siguientes declaraciones-liquidaciones periódicas.

11. La declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del año natural deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

12. La liquidación de las cuotas correspondientes a las operaciones indicadas en el apartado uno.B del artículo 123 de la Ley del Impuesto y la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos se efectuará en la forma indicada en el Anexo III, número 4 de esta Orden Ministerial.

ANEXO III

NORMAS COMUNES A TODAS LAS ACTIVIDADES

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1. Cuando el desarrollo de actividades empresariales o profesionales a las que resulte de aplicación este régimen se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los signos, índices o módulos en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando las pruebas que consideren oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones. Acreditada la efectividad de dichas alteraciones, se podrá autorizar la reducción de los signos, índices o módulos que proceda.

Igualmente podrá autorizarse la reducción de los signos, índices o módulos cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado. El procedimiento para reducir los signos, índices o módulos será el mismo que el previsto en el párrafo anterior.

La reducción de los signos, índices o módulos se tendrá en cuenta a efectos de los pagos fraccionados devengados con posterioridad a la fecha de la autorización.

2. Cuando el desarrollo de actividades empresariales o profesionales a las que resulte de aplicación este régimen se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que determinen gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones. La Administración Tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

3. En las actividades recogidas en el Anexo II de esta Orden, el rendimiento neto de módulos se incrementará por otras percepciones empresariales, como las subvenciones corrientes y de capital.

Las prestaciones percibidas de la Seguridad Social por incapacidad temporal, maternidad, riesgo durante el embarazo o invalidez provisional, en su caso, tributarán como rendimientos del trabajo.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

4. La cuota derivada del régimen simplificado deberá incrementarse en el importe de las cuotas devengadas por las operaciones a que se refiere el apartado uno.B del artículo 123 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, y podrá reducirse en el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los activos fijos destinados al desarrollo de la actividad. A estos efectos, se consideran activos fijos los elementos del inmovilizado y, en particular, aquéllos de los que se disponga en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es.

Las cuotas correspondientes a las operaciones indicadas en el apartado uno.B del artículo 123 de la Ley del Impuesto (adquisiciones intracomunitarias de bienes, adquisiciones con inversión del sujeto pasivo y transmisiones de activos fijos) deberán reflejarse en la declaración-liquidación correspondiente al trimestre en el que se haya devengado el tributo. No obstante, el sujeto pasivo podrá liquidar tales cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del ejercicio. cve:

Las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos podrán deducirse, con arreglo a las normas generales establecidas en el artículo 99 de la Ley del Impuesto, en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en que se hayan soportado o satisfecho o en las sucesivas, con las limitaciones establecidas en dicho artículo. No obstante,

cuando el sujeto pasivo liquide en la declaración-liquidación del último período del ejercicio las cuotas correspondientes a adquisiciones intracomunitarias de activos fijos, o a adquisiciones de tales activos con inversión del sujeto pasivo, la deducción de dichas cuotas no podrá efectuarse en una declaración-liquidación anterior a aquella en que se liquiden tales cuotas.

En la declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del ejercicio podrá asimismo efectuarse, en su caso, la regularización de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas antes de 1 de enero de 1998 por la adquisición o importación de bienes de inversión afectos a las actividades acogidas al régimen simplificado, conforme a lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en tanto que no haya transcurrido el período de regularización indicado en tal precepto. A estos efectos, se considerará que la prorrata de deducción de las actividades sometidas al régimen simplificado hasta el 1 de enero de 1998 fue cero, salvo respecto de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los inmuebles, buques y activos inmateriales excluidos del régimen hasta 1 de enero de 1998.

5. Cuando el desarrollo de actividades a las que resulte de aplicación el régimen simplificado se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los índices o módulos en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzcan dichas circunstancias, aportando las pruebas que consideren oportunas. Acreditada la efectividad de dichas alteraciones ante la Administración Tributaria, se acordará la reducción de los índices o módulos que proceda.

Asimismo, conforme al mismo procedimiento indicado en el párrafo anterior, se podrá solicitar la reducción de los índices o módulos en los casos en que el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

Modelo	Norma
303	Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre (BOE del 30)
308	Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre (BOE del 30) Modificada por la Orden EHA/1033/2011.
309	Orden EHA/3212/2004, de 30 de septiembre (BOE de 8 de octubre)
322	Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29)
341	Orden EHA/3212/2004, de 30 de septiembre (BOE de 8 de octubre)
349	Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo (BOE del 29)
353	Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29)
360	Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo (BOE del 30)
361	Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo (BOE del 30)
362	Orden de 24 de mayo de 2001 (BOE del 26)
363	Orden de 24 de mayo de 2001 (BOE del 26)
364	Orden HAP/841/2016, de 30 de mayo (BOE de 2 de junio)
365	Orden HAP/841/2016, de 30 de mayo (BOE de 2 de junio)
368	Orden HAP/460/2015, de 10 de marzo (BOE del 18)
380	Orden EHA /1308/2005, de 11 de mayo (BOE del 13)
390	Orden EHA/3011/2009, de 5 de noviembre (BOE del 20)

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

Agencia Tributaria

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA

www.agenciatributaria.es

GOBIERNO DE ESPAÑA

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

PVP: 2 €